

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Санкт-Петербургский государственный университет»

Юридический факультет

Кафедра государственного и административного права

*На правах рукописи*

**Задорожная Анастасия Игоревна**

**ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ТРАНСФЕРТНОГО  
ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

12.00.04 – финансовое право, налоговое право, бюджетное право

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук

Научный руководитель  
доктор юридических наук, профессор  
Шевелева Наталья Александровна

Санкт-Петербург – 2017

## Оглавление

Введение.....	3
Глава 1. Понятие трансфертного ценообразования. История, причины возникновения института налогового контроля трансфертного ценообразования .....	17
§ 1.1. Понятие трансфертного ценообразования.....	17
§ 1.2. Развитие правил налогового контроля трансфертного ценообразования за рубежом.....	26
§ 1.3. Развитие правил налогового контроля трансфертного ценообразования в России.....	52
§ 1.4. Применение Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию в России.....	64
Глава 2. Восстановление имущественного интереса государства как цель налогового контроля трансфертного ценообразования.....	77
§ 2.1. Принципы корректировки налоговой базы в мировой практике и в Российской Федерации .....	77
§ 2.2. Корректировка налоговой базы. Соблюдение баланса публичных и частных интересов при регулировании налогового контроля трансфертного ценообразования.....	98
Глава 3. Налоговый контроль и ответственность за нарушение норм налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации.....	125
§ 3.1. Налоговый контроль трансфертного ценообразования в Российской Федерации .....	125
§ 3.2. Ответственность за нарушение норм налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации.....	201
Заключение.....	216
Список литературы.....	224

## Введение

**Актуальность темы исследования.** Трансфертное ценообразование представляет собой нейтральное экономическое понятие механизма установления цен между организациями, образующими взаимосвязанную группу компаний или компаний и физических лиц.

Участники группы заинтересованы в получении прибыли группой в целом, а не отдельными ее участниками, поэтому они могут применять любые цены в сделках между собой. В связи с этим трансфертное ценообразование может использоваться для аккумуляции основной прибыли группы в низконалоговых юрисдикциях и выводу прибыли группы из высоконалоговых юрисдикций, что позволяет группе компаний снижать размер налоговой обязанности и увеличивать «чистую прибыль» всей корпоративной структуры. Затем такая прибыль может быть распределена среди участников группы (например, с помощью корпоративных инструментов). Применение трансфертного ценообразования для указанных целей рассматривается соответствующими государствами как нарушающее их фискальные интересы.

Ли Шеппард (*Lee Sheppard*), США, отмечает, что «Трансфертное ценообразование представляет собой самый острый вопрос среди проблем международного налогообложения»<sup>1</sup>. По мнению проф. Губерта Хамакерса (*Hubert Hamaekers*), Нидерланды, «с финансовой точки зрения трансфертное ценообразование, наверное, самый важный налоговый институт в мире. Предполагается, что около 60-70% всей трансграничной торговли осуществляется между транснациональными корпорациями. Термин транснациональная корпорация относится не только к крупнейшим General Electric, Glaxo, Citigroup,

---

<sup>1</sup> Sheppard L. Top U.S. tax expert in savage attack on transfer pricing rules. August 23, 2012 [Электронный ресурс] // Сайт Tax Justice Network. Режим обращения: <http://taxjustice.blogspot.ru/2012/08/top-us-tax-expert-in-savage-attack-on.html> (дата обращения: 20.12.2016).

Microsoft, Sony и Shell, но также и компаниям меньшего масштаба, в которых одна или более дочерних компаний или постоянных представительств находятся в стране, иной, чем страна резидентства головной компании»<sup>2</sup>. Проф. Лоррейн Эден (*Lorraine Eden*), США, отмечает, что «21-го век – это время господства многонациональных корпораций и независимых государств, причем, роль многонациональных корпораций со временем все больше возрастает»<sup>3</sup>.

Еще в начале XX века в США и Европе данному явлению стало уделяться повышенное внимание со стороны фискальных органов. Постепенно правила налогового контроля трансфертного ценообразования развивались, инкорпорировались в налоговые системы различных стран, в т.ч. в налоговую систему Российской Федерации.

Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) в 1995 году разработала Руководство по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов<sup>4</sup> (далее – Руководство ОЭСР). ОЭСР отмечает, что в последнее время государства несут все больше потерь существенных налоговых поступлений из-за политики компаний, направленной на размывание налогооблагаемой базы и вывода прибыли в юрисдикции с благоприятным налоговым режимом. Кроме того, существующие принципы распределения прав на налогообложение между странами не успевают за изменениями в деловой среде с учетом глобализации бизнеса (включая

---

<sup>2</sup> Hamaekers H. Introduction to Transfer Pricing. IBFD Transfer Pricing Database (extract). // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden. 2010. P.1.

<sup>3</sup> Eden L. The arm's length standard: making it work in a 21st century world of multinationals and nation states [Электронный ресурс] // Сайт Wong MNC Center. Режим доступа: [http://mnccenter.org/sites/default/files/publication\\_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20\(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness\)-2015.pdf](http://mnccenter.org/sites/default/files/publication_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness)-2015.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>4</sup> Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations Committee on Fiscal Affairs. Paris, 1995 with amendments as of 2010. [Электронный ресурс] // Сайт Keepeek LLC. Режим доступа: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en#page4](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page4) (дата обращения: 20.09.2016).

возможность ведения бизнеса через Интернет) и возрастанием значения интеллектуальной собственности как фактора создания стоимости.

В связи с этим к 2016 году ОЭСР провела значительную работу по выработке новых подходов к международному налогообложению, результаты которой изложены в плане действий ОЭСР «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (*Base Erosion and Profit Shifting*) (далее – План действий BEPS)<sup>5</sup> и последующих документах. В части налогового контроля трансфертного ценообразования ОЭСР разработала и приняла поправки в Руководство ОЭСР<sup>6</sup> в отношении:

- прозрачности и доступности информации о функциях, рисках и активах групп компаний на международном уровне;
- функционального анализа сделок между ассоциированными лицами для предотвращения искусственного перевода функций, рисков, и разделения прав на активы между юридическими лицами одной группы компаний для перевода прибыли в юрисдикции с благоприятным налоговым режимом;
- специальной методологии оценки соответствия условий сделок между ассоциированными компаниями принципу «вытянутой руки» в отношении нематериальных активов, внутригрупповых услуг, товаров биржевой торговли и др.

Компания PwC в России отмечает, что проект ОЭСР по BEPS получил значительный политический резонанс: в частности, его поддерживают страны «Большой двадцатки» (далее – G20)<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> (дата обращения: 20.12.2016).

<sup>6</sup> About BEPS and the inclusive framework. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (дата обращения: 20.12.2016).

<sup>7</sup> Отчет ОЭСР «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS). [Электронный ресурс] // Сайт PwC в России. Режим доступа: [http://www.pwc.ru/en/tax-consulting-services/legislation/assets/tax\\_flash\\_report\\_issue\\_special\\_issue\\_rus.pdf](http://www.pwc.ru/en/tax-consulting-services/legislation/assets/tax_flash_report_issue_special_issue_rus.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

Для России вопрос недополучения налоговых поступлений ввиду использования трансфертного ценообразования также является актуальным. С 1 января 2012 года вступили в силу изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ), внесенные Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»<sup>8</sup>, касающиеся налогового контроля трансфертного ценообразования. Данные поправки вызваны желанием законодателя соответствовать мировой практике налогового контроля трансфертного ценообразования, повысить уровень определенности, предсказуемости и доверия в отношениях между налогоплательщиком и государством. Они установили подробный порядок проведения налогового контроля трансфертного ценообразования налоговыми органами, и в то же время значительно увеличили уровень административной нагрузки на налогоплательщиков в отношении их сделок с взаимозависимыми лицами (обязали представлять уведомление о контролируемых сделках, а также документацию, обосновывающую рыночный уровень цен в таких сделках).

В связи с этим в России неизбежно возникают вопросы толкования и применения обновленных норм, формируется судебная и административная практика в отношении действий территориальных налоговых органов по налоговому контролю трансфертного ценообразования в рамках камеральных и выездных налоговых проверок, проверки уведомлений о контролируемых сделках, практика заключения предварительных соглашений о ценообразовании.

В результате контрольно-аналитической работы за налоговые периоды 2012-2015 годов ряд налогоплательщиков в связи с применением в сделках цен, не

---

<sup>8</sup> Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (ред. от 05.04.2013) // «Собрание законодательства РФ», 25.07.2011, № 30 (ч. 1), ст. 4575.

соответствующих рыночному уровню, скорректировал налоговую базу на сумму более 30,0 млрд. рублей. В бюджет дополнительно поступило около 5,0 млрд. рублей (из них налог на прибыль 4,9 млрд. рублей). Уменьшены убытки прошлых периодов почти на 3,0 млрд. рублей<sup>9</sup>.

По состоянию на конец мая 2014 года были заключены десять<sup>10</sup> соглашений о ценообразовании с ОАО «Роснефть», ОАО «Газпром Нефть», ОАО «Аэрофлот», ЗАО «Лукойл». В 2015 году были заключены десять соглашений о ценообразовании с семнадцатью крупнейшими налогоплательщиками<sup>11</sup>, в частности, с ПАО «Аэрофлот» и АО «ДОНАВИА»<sup>12</sup>.

При этом в России продолжается процесс обновления правил налогового контроля трансфертного ценообразования с целью имплементировать новейшую международную практику в отношении прозрачности и доступности информации о распределении функций, рисков, активов и налоговой нагрузки внутри группы компаний, который, очевидно, повлечет новый цикл взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками. Так, например, на общественном обсуждении на данный момент (2017) находится законопроект<sup>13</sup>, вводящий

---

<sup>9</sup> Годовой отчет Министерства финансов России за 2015 год (уточненный) о ходе реализации и оценке эффективности реализации государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». [Электронный ресурс] // Сайт Министерства финансов России. Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/budget/govprog/gosfin/#> (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>10</sup> Доклад Федеральной налоговой службы о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 годы. [Электронный ресурс] // Сайт Федеральной налоговой службы. Режим обращения: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/fts/activities\\_fts/ftsefficiency/5071588/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/activities_fts/ftsefficiency/5071588/) (дата обращения: 20.12.2016).

<sup>11</sup> Годовой отчет Министерства финансов России за 2015 год (уточненный) о ходе реализации и оценке эффективности реализации государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». [Электронный ресурс] // Сайт Министерства финансов России. Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/budget/govprog/gosfin/#> (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>12</sup> ФНС России заключила соглашения о ценообразовании для целей налогообложения с ПАО «Аэрофлот» и АО «ДОНАВИА». [Электронный ресурс] // Сайт Федеральной налоговой службы. Режим обращения: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/5685229/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5685229/) (дата обращения: 20.12.2016).

<sup>13</sup> Законопроект «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о

требования по подготовке страновых сведений по международной группе компаний (страновой отчет (*Country-by-Country Report* в терминологии Плана действий BEPS), глобальной документации по международной группе компаний (*Master File*) и национальной документации (*Local File*)), новый раздел VII-1, которым будут регулироваться особенности автоматического обмена финансовой информацией и страновыми отчетами с иностранными государствами для налоговых целей, а также новый пункт, регламентирующий участие иностранных налоговых органов в налоговых проверках.

Кроме того, 16 ноября 2014 года вступил в силу Федеральный закон № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам»<sup>14</sup>. Для реализации данной конвенции<sup>15</sup> 27 января 2017 года Российская Федерация подписала многостороннее Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами от 27.01.2016<sup>16</sup>.

**Степень разработанности темы.** Положения раздела V.1. НК РФ «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» еще не становились предметом самостоятельного монографического исследования. Защищенные ранее

---

финансовых счетах и документацией по международным группам компаний)». [Электронный ресурс] // Федеральный портал проектов нормативных правовых актов. Режим доступа: <http://regulation.gov.ru/projects#npra=41254> (дата обращения: 05.02.2017)

<sup>14</sup> Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // «Собрание законодательства РФ», 10.11.2014, № 45, ст. 6135.

<sup>15</sup> Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988). [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.01.2017).

<sup>16</sup> Seven more jurisdictions sign tax co-operation agreement to enable automatic sharing of country-by-country information (BEPS Action 13). [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: [http://www.oecd.org/tax/seven-more-jurisdictions-sign-tax-co-operation-agreement-to-enable-automatic-sharing-of-country-by-country-information-beps-action-13.htm?utm\\_source=Adestra&utm\\_medium=email&utm\\_content=Read%20the%20press%20release&utm\\_campaign=Tax%20News%20Alert%2027-01-2017&utm\\_term=demo](http://www.oecd.org/tax/seven-more-jurisdictions-sign-tax-co-operation-agreement-to-enable-automatic-sharing-of-country-by-country-information-beps-action-13.htm?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=Read%20the%20press%20release&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2027-01-2017&utm_term=demo) (дата обращения: 02.02.2017).

диссертации посвящены оценке действовавших до 2012 года правил налогового контроля трансфертного ценообразования статьи 40 НК РФ (см. диссертации К.А. Непесова<sup>17</sup> и Д.Н. Суругина<sup>18</sup>), а также экономическим исследованиям. Следует отметить, что актуальным остается проведенный К.А. Непесовым комплексный сравнительно-правовой анализ мирового опыта налогового контроля трансфертного ценообразования, а также некоторые выводы указанных авторов в отношении применения доктрины «существа над формой», расширения мер ответственности за использование трансфертного ценообразования для минимизации налоговой нагрузки, согласования норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования с нормами части второй НК РФ (в частности, с правилами о «недостаточной капитализации»), объективном подходе законодателя к вопросу об определении вины налогоплательщика, и др.

**Объект исследования** составляют общественные отношения, связанные с налоговым контролем трансфертного ценообразования.

**Предмет диссертационного исследования** представляет собой нормативное содержание отношений налогового контроля трансфертного ценообразования в России в целом, с точки зрения его цели, сущностного содержания и практической реализации инкорпорации правил налогового контроля трансфертного ценообразования в налоговую систему России.

**Цели и задачи диссертационного исследования.** Целью исследования является анализ и формулирование подхода к определению позиции института налогового контроля трансфертного ценообразования в рамках раздела V.1. НК РФ «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» в налоговой системе Российской Федерации.

---

<sup>17</sup> См.: Непесов, К.А. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве: автореферат дис. кандидата юридических наук: 12.00.14. М. 2005.

<sup>18</sup> См.: Суругин, Д.Н. Правовое регулирование налогового контроля трансфертного ценообразования: автореферат дис. кандидата юридических наук: 12.00.14. М. 2007.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие *задачи*:

- 1) проанализировать развитие института налогового контроля трансфертного ценообразования в мировой практике, в т.ч. в России (какая правовая система является родоначальником данного института, как он изменялся с течением времени, и в каком виде был инкорпорирован в налоговую систему России), а также рассмотреть основные принципы корректировки налоговой базы, применяемые в международной практике;
- 2) определить возможность использования устоявшейся мировой практики налогового контроля трансфертного ценообразования, отраженной в Руководстве ОЭСР (с учетом изменений, разработанных в соответствии с Планом действий BEPS);
- 3) определить, насколько нормы о налоговом контроле трансфертного ценообразования в России обеспечивают баланс частных и публичных интересов;
- 4) рассмотреть проблемы встраивания института налогового контроля трансфертного ценообразования в налоговую систему Российской Федерации, его взаимодействия с институтами налогового контроля, налоговой ответственности, налогового учета и отчетности, гражданско-правового института сделки и нормами других отраслей российского законодательства;
- 5) выработать предложения по результатам проведенного анализа.

**Методология исследования** включает в себя традиционно используемые общенаучные (анализ, классификация, синтез, аналогия, функциональный метод) и частнонаучные (формально-юридический, историко-юридический, сравнительно-правовой, метод правового моделирования) методы научного исследования.

**Теоретическую основу исследования** составили идеи труды зарубежных и российских ученых в области налогового права и гражданского права, теории государства и права, административного права и других отраслей, таких как Ави-Йонах Р., Клаузинг К., Дарст М., Пиччиотто С., Шеппард Л., Эден Л., Салливан М.А., Кроппен Х.К., Девид Р., Шмидтке Р., Хамаекерс Г., Маккартен У.Дж., Локк Дж., Смит А., Непесов К.А., Сеидов А., Брызгалин А.В., Кротов М.В., Павлов, А.

А., Шевелева Н.А., Щекин Д.М., Нерсесянц В.С., Козлова Е.И., Кутафин О.Е., Хропанюк В.Н., Поляков А.В., Чиркин В.Е., Кучеров И.И., Винницкий Д.В., Якушев В.С. Кустова М.В., Ногина О.А., Овсянников С.В., Зарипов В.М., Килинкарлова Е.В., Кучеров И.И., Кучерявенко Н.П., Демин А.В, Копина А.А., Хаванова И.А. и другие.

**Нормативную основу исследования** образуют положения Конституции Российской Федерации, международные правовые акты, законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, а также зарубежные нормативные источники.

**Эмпирическую базу проведенного исследования** составили: постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации (в период с 1999 по 2016 годы); практика Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, арбитражных судов округов Российской Федерации (в период с 2012 по 07.06.2016 в отношении применения норм раздела V.1 НК РФ, а также более ранних решений в отношении статьи 40 НК РФ по отдельным вопросам), письма Министерства финансов России о разъяснении налогового законодательства, акты органов в сфере налогового контроля и надзора, рекомендательные документы ОЭСР, в частности, Руководство ОЭСР с учетом изменений, разработанных в соответствии с Планом действий BEPS, статистическая информация из официальных интернет сайтов органов государственной власти Российской Федерации и зарубежных стран, а также материалы практики иностранных судов, юридических и аудиторских компаний.

**Научная новизна исследования** предопределена его темой, предметом и методологией, а также полученными результатами, отраженными в положениях, выносимых на защиту.

**Основные положения, отличающиеся новизной или содержащие элементы новизны, выносимые на защиту:**

1. Вступившие в силу с 01 января 2012 и действующие на данный момент нормы раздела V.1. НК РФ представляют собой самостоятельный институт налогового права, регулирующий особые общественные отношения между налогоплательщиком и налоговым органом по поводу налогового контроля соблюдения налогоплательщиками принципа «вытянутой руки» в отношениях между взаимозависимыми лицами<sup>19</sup> и восстановлению имущественного интереса государства в случае несоблюдения данного принципа.

Именно сочетание специфических материальных и процедурных правил налогового контроля трансфертного ценообразования, вызванных особым экономическим смыслом отношений между взаимозависимыми лицами и повышенным риском вывода прибыли, полученной в результате таких отношений, из-под налогообложения в России, образует рассматриваемый институт налогового права в налоговой системе Российской Федерации. Его нормы направлены на выявление ситуаций применения трансфертного ценообразования для целей снижения налоговой нагрузки группы компаний с помощью особого инструментария расчета рыночного уровня цен и (или) соответствующей ей налоговой базы, и последующее нивелирование эффекта такого использования трансфертного ценообразования;

2. Правила налогового контроля трансфертного ценообразования в России при принудительной корректировке налоговой базы со стороны публичного субъекта вполне соответствуют конституционным принципам, поскольку такая

---

<sup>19</sup> Под налоговый контроль трансфертного ценообразования помещены не только сделки между взаимозависимыми лицами, но сделки и между невзаимозависимыми лицами в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли и сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утвержденный Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.11.2007 № 108н (подпункты 2 и 3 пункта 1 статьи 105.14 НК РФ). Представляется, что в данных сделках публичным субъектом презюмируется наличие фактической взаимозависимости, поскольку они потенциально могут быть связаны со значительными имущественными рисками для государства в виде вывода прибыли из-под налогообложения в России.

корректировка позволяет нивелировать особенности взаимозависимых лиц и тем самым восстановить баланс публичных и частных интересов;

3. Применение рекомендаций Руководства ОЭСР в России в отношении методов трансфертного ценообразования возможно для восполнения пробелов российского налогового законодательства, в случае, если экономическая логика и цель методов трансфертного ценообразования в Руководстве ОЭСР и в НК РФ совпадают, т.е. когда рекомендации Руководства ОЭСР дополняют существующее правило НК РФ. В отсутствие более конкретных указаний НК РФ возможность учета рекомендаций Руководства ОЭСР позволит компаниям и налоговым органам более глубоко проанализировать экономический смысл совершаемых операций и последствий, которые должны наступить в результате этих операций, и применить экономически логичный подход.

При этом положения Руководства ОЭСР, имея рекомендательный характер, очевидно, не могут применяться к процедурным правилам налогового контроля трансфертного ценообразования, поскольку в этой области действует дискреция законодателя в выборе административно-правовых средств обеспечения налогового регулирования;

4. Представляется целесообразным уточнить понимание объема отношений, попадающих под налоговый контроль трансфертного ценообразования, которые на данный момент определяются посредством установления законодателем категории «сделка», раскрыв его содержание через понятие «операции в рамках двусторонних возмездных отношений, влекущие возникновение налоговой базы по налогам, полнота исчисления и уплаты которых подлежит налоговому контролю трансфертного ценообразования». Такое понимание обеспечит связь отношений между взаимозависимыми лицами с возникающей в этих отношениях налоговой базой в конкретном налоговом периоде, а также повысит эффективность налогового контроля трансфертного ценообразования (в частности, позволит проконтролировать отношения, в которых возможно манипулирование ценами для снижения общей налоговой базы взаимозависимых лиц и исключить из-под

контроля те отношения, которые объективно не могут быть проконтролированы, избежать споров и существенных административных расходов как налогоплательщиков, так и налоговых органов);

5. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения представляет собой властное волеизъявление налогового органа, выраженное в форме решения по результатам предварительного налогового контроля, санкционирующее применение конкретной методологии определения рыночного уровня цен (рентабельности) к конкретным сделкам;

6. В целях обеспечения общеправового принципа равенства налогоплательщиков положения раздела V.1 НК РФ (в отношении видов налогов, к которым применима корректировка налоговой базы, судебного порядка взыскания неуплаченных в установленный срок налогов, порядка применения правил о сопоставимости, методов расчета рыночных цен, источниках информации о рыночных ценах, мероприятий налогового контроля, оснований для освобождения от ответственности за неуплату (неполную уплату) налога, возможности осуществления симметричной корректировки) должны распространяться и на порядок проведения камеральных и выездных налоговых проверок в тех случаях, когда налоговые органы осуществляют контроль трансфертного ценообразования и соблюдение налогоплательщиками «принципа вытянутой руки» в сделках, не признаваемых контролируемыми.

**Теоретическая и практическая значимость работы** состоит в том, что в ней заложены основы для системного анализа и толкования норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования, который поможет ориентироваться в сложной совокупности рассматриваемых правил, критически оценивать позиции, сформированные судебной и административной практикой.

Выводы настоящего исследования могут быть использованы в нормотворческой деятельности, научно-исследовательской деятельности, в практической правоприменительной деятельности, а также при преподавании дисциплины «Налоговое право».

**Апробация результатов исследования.** Промежуточные и итоговые результаты исследования представлялись на заседаниях кафедры государственного и административного права юридического факультета СПбГУ, обсуждались с отдельными преподавателями этого факультета. Основные положения диссертации были опубликованы в ведущих периодических изданиях по юридическим дисциплинам, использованы в рамках отдельных семинарских занятий по курсу «Налог на прибыль организаций», предложены к обсуждению в рамках основного доклада на Международной конференции для студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов 2015».

Результаты исследования отражены в 6 научных публикациях:

1. Задорожная А.И. История института налогового регулирования трансфертного ценообразования // Петербургский юрист. – 2014. – № 3. – С. 146 – 166;
2. Задорожная А.И. О понятии сделки для целей налогового контроля трансфертного ценообразования // Петербургский юрист. – 2015. – № 01. – С. 132 – 151;
3. Задорожная А.И. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения в России в свете международного налогового планирования // Судебная практика в Западной Сибири. – 2015. – № 1. – С. 19 – 37;
4. Задорожная А.И. Правила налогового контроля трансфертного ценообразования как институт налогового права в России. // Евразийский юридический журнал. – 2016. – № 5 (96). – С. 208 – 211;
5. Задорожная А.И. Баланс частных и публичных интересов при регулировании налогового контроля трансфертного ценообразования // Налоги и налогообложение. – 2016. – № 8. – С. 582 – 592;
6. Задорожная А.И. Применение Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию в России // Налоги и налогообложение. – 2016. – № 8. – С. 593 – 599.

**Структура диссертационного исследования.** Исследование состоит из введения, трех глав, объединяющих восемь параграфов, заключения и списка использованной литературы.

## **Глава 1. Понятие трансфертного ценообразования. История, причины возникновения института налогового контроля трансфертного ценообразования**

Нормы о налоговом контроле трансфертного ценообразования появились за пределами в США и Европе в 20-х годах XX века и были имплементированы в российскую налоговую систему в начале XXI века. Для их полноценного и всестороннего изучения важно иметь представление о понятии трансфертного ценообразования, причинах возникновения института налогового контроля трансфертного ценообразования, процессе и условиях его развития как за рубежом, так и в России.

### **§ 1.1. Понятие трансфертного ценообразования**

Одной из основ капиталистической экономики<sup>20</sup> является рыночная система, и основополагающими принципами рыночной системы являются законы спроса и предложения.

Продавцы и покупатели, отстаивая противоположные интересы, стремятся к установлению равновесия между спросом и предложением и результатом такого экономического процесса является цена, в условиях конкуренции – равновесная («чисто рыночная цена», «естественная цена»<sup>21</sup>), точка соприкосновения кривых спроса и предложения. Основным признаком рыночного ценообразования является способ формирования цены — не в организации, исходя из затрат на производство

---

<sup>20</sup> Капитализм – это рыночная экономика (Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с англ. 13 изд. / К.Р.Макконелл, С.Л. Брю. М., ИНФРА-М, 1999. С. 64).

<sup>21</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов (пер. с англ., предисл. В.С. Афанасьева). Науч. изд. / А. Смит. М.: Эксмо, 2007. С. 112.

товара, а на рынке, под воздействием спроса и предложения: «Цена товара и его полезность проходят проверку рынком и окончательно формируются на рынке... поскольку только на рынке происходит общественное признание продуктов как товаров, постольку и стоимость их получает общественное признание через механизм цен только на рынке»<sup>22</sup>.

Такая система ценообразования справедлива для независимых продавцов и покупателей, однако неприменима к лицам, входящим в одну группу (далее - ассоциированные лица, группа компаний), поскольку особенности их взаимоотношений (как правило, корпоративные, служебные и (или) родственные) могут повлиять на характер их совместной деятельности, в частности, на цены в сделках между такими лицами. В соответствии с пунктом 1 статьи 9 «Ассоциированные предприятия» Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал<sup>23</sup> (далее – Модельная конвенция ОЭСР) ассоциированными лицами признаются компании, если:

- а) предприятие прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале другого предприятия, или
- б) одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале обоих предприятий.

В НК РФ такие лица называются «взаимозависимыми»<sup>24</sup>. Как отмечают Л.П. Грундел и Н.И. Малис «в налоговом законодательстве зарубежных стран реализовано два основных подхода к определению взаимозависимости сторон по сделке: формальный и фактический. При **формальном подходе** рассчитывается доля участия. Так, большинство стран в качестве порогового значения используют 50% прямого или косвенного участия (или контроля) одной организации в

---

<sup>22</sup> Салимжанов И.К. Ценообразование и налогообложение. Учебник / И. К. Салимжанов, О. В. Португалова, Е. А. Морозова; Под ред. И. К. Салимжанова. – М.: Кнорус, 2002. С. 10.

<sup>23</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm> (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>24</sup> Критерии взаимозависимости предусмотрены в статье 105.1 НК РФ.

другой... При **фактическом подходе** анализируют взаимоотношения между сторонами. При анализе сделок в целях выявления фактической взаимозависимости налоговые органы следуют принципу преобладания экономической сущности сделки над ее юридической формой, что позволяет связанные сделки рассматривать как одну сделку»<sup>25</sup>.

Рассмотрим причины отсутствия влияния закона спроса и предложения на группу компаний подробнее. Как правило, между компаниями, входящими в группу, функции по созданию ее основного продукта распределяются следующим образом: научная деятельность, производство, продажи, услуги поддержки бизнеса (бухгалтерские, консультационные, информационные услуги). Лица, входящие в одну группу, имеют один общий интерес на рынке – получение прибыли группой в целом, в этом смысле группа действует как один продавец. Их интересует как можно большая цена за производимый группой основной продукт (товар, работа, услуга или результат интеллектуальной деятельности), в то время как на отношения внутри группы законы спроса и предложения не действуют - можно продавать внутригрупповые товары (работы, услуги или результаты интеллектуальной деятельности) по любой, очень большой или очень маленькой цене. Цена «устанавливаемая при торговле товарами и услугами во внутрифирменных отношениях, т.е. при торговле между структурными подразделениями единого предприятия и его аффилированными лицами, находящимися в различных странах»<sup>26</sup> называется *трансфертной*. Механизм установления трансфертных цен называется *трансфертным ценообразованием*. Т.е. «трансфертное ценообразование» - это обычное коммерческое понятие, используемое для обозначения ценообразования внутри группы лиц или между подразделениями одного предприятия.

---

<sup>25</sup> Грундел, Л.П., Малис, Н.И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России: Учебник. / Л.П. Грундел, Н.И. Малис. М., Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. С. 250.

<sup>26</sup> McCarten William J. International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Handbook. Tax Policy Division / William J. McCarten; FAD IMF. — Washington, D.C., 1995.

В законодательстве Российской Федерации легальные определения «трансфертной цены» и «трансфертного ценообразования» отсутствуют, данные термины не употребляются. Тем не менее, они широко используются в юридической и экономической литературе, а также в деловом общении.

Как утверждают Мориц Хиерман (*Moritz Hiermann*) и Штефан Рейчелштейн (*Stefan Reichelstein*), Германия, «в литературе по управленческому учету трансфертное ценообразование долгое время рассматривалось как инструмент координации решений в отношении производства и продажи между различными бизнес-сегментами. Трансфертные цены обеспечивают руководителей актуальной информацией о расходах и доходах по сделкам внутри группы компаний. Поскольку управленческие решения руководителей подразделений зачастую основаны на прибыльности бизнес-сегментов, которыми они управляют, трансфертные цены выполняют ключевую функцию в распределении ресурсов... с этой точки зрения целью трансфертного ценообразования для децентрализованной группы компаний является достижение ее наивысшего потенциала прибыльности»<sup>27</sup>. Так, например, «на основе цен на товары и услуги, передаваемые внутри группы, менеджеры могут принять наиболее обоснованное решение о том, покупать/продавать товары и услуги внутри или за пределами(ы) группы компаний»<sup>28</sup>.

В то же время, данный механизм может использоваться компаниями для уменьшения общей налоговой нагрузки группы компаний.

---

<sup>27</sup> Hiermann M, Reichelstein S, *Transfer Pricing in Multinational Corporations: An Integrated Management and Tax Perspective*. P.3. // *Fundamentals of International transfer Pricing in Law and Economics*. Munich: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2012.

<sup>28</sup> *Transfer Pricing - History - State of the Art - Perspectives*, Tenth Meeting of Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Geneva, Switzerland, 10-14 September 2001. P.3 [Электронный ресурс] // Сайт Сети Организации Объединенных Наций по вопросам публичной администрации (ЮНПАИ). Режим доступа: <http://www.unpan.org/Events/Conferences/tabid/94/mctl/EventDetails/ModuleID/1532/ItemID/41/Default.aspx> (дата обращения: 03.04.2016).

Во внешнеэкономической деятельности применяется такой способ снижения налоговой нагрузки как «концентрация прибыли в контролируемых компаниях, являющихся налогоплательщиками в иностранных государствах с льготными условиями налогообложения (в основном, за счет существенной разницы в налоговых ставках между странами)»<sup>29</sup>. Такая концентрация осуществляется с помощью реализации произведенного товара *по заниженным* ценам торговой компании, находящейся на территории действия более благоприятного налогового режима, а она, в свою очередь, реализует полученный товар по нормальным рыночным ценам. В результате, существенная часть прибыли формируется на уровне торговой компании. Может применяться и противоположная схема: производящая компания находится в более благоприятных условиях и реализует товар торговой компании *по завышенным* ценам, концентрируя прибыль у себя. В пределах одной страны может использоваться аналогичный механизм, через концентрацию прибыли в компании, уплачивающей налог на прибыль на льготных условиях налогообложения (например, применяющей пониженную ставку налога, уменьшающую налоговую базу, получающую налоговый вычет, использующей иную(ые) налоговую(ые) льготу(ы)).

Затем прибыль, полученная группой компаний от продажи основного продукта и аккумулированная у какого-то одного, например, участника группы, может быть перераспределена между остальными участниками группы путем безвозмездной передачи денежных средств, дивидендов, предоставления займа, увеличения уставного капитала «получающей» организации и других способов.

Таким образом, основным содержанием трансфертного ценообразования как способа минимизации налогового бремени группы компаний, является манипулирование ценами этих сделок (занижение, завышение по сравнению с рыночными) для минимизации налоговой базы (как правило, прибыли) у одной

---

<sup>29</sup> Суругин, Д.Н. Правовое регулирование налогового контроля трансфертного ценообразования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Суругин Дмитрий Николаевич. - М., 2005. С. 13-14.

компании группы и концентрации ее у другой компании, ассоциированного лица, которое имеет более благоприятными условия налогообложения, и, в конечном счете – получение налоговой выгоды группой компаний в целом.

Государства рассматривают трансфертное ценообразование, если оно используется для целей снижения налогового бремени группы, как нарушающее их фискальные интересы и предпринимают действия, направленные на их восстановление с помощью установления в национальном законодательстве и международных соглашениях норм, позволяющих скорректировать налоговую базу лица в сделках с его аффилированными лицами для целей налогообложения.

Рассмотрим пример использования трансфертного ценообразования как инструмента занижения налоговой базы группы компаний на примере судебного решения 1969 года по спору между компанией U.S. Gypsum и Службой внутренних доходов США (далее – СВД США)<sup>30</sup>. Американская компания (U.S. Gypsum) имела две дочерние компании, находящиеся в Канаде и в США. Исходный материал, гипс, добывали в Канаде, затем продавали в США компании U.S. Gypsum. Канада и США являются странами с высоким уровнем налоговой нагрузки, поэтому размер трансфертной цены не имел большого значения. Однако американская дочерняя компания, Western Hemisphere Trade Corporation (далее – WHTC), пользовалась налоговыми льготами и платила низкий налог на прибыль в США.

Канадская компания группы продавала гипс WHTC, который затем перепродавался WHTC компании U.S. Gypsum следующим образом. Гипс доставлялся в порт Канады для отправки в США. Право собственности на гипс передавалось WHTC на незначительное время, пока он перегружался работниками WHTC из дока на судно U.S. Gypsum, и с момента загрузки на судно право собственности переходило U.S. Gypsum. Таким образом, WHTC выполнял только работу по перегрузке гипса из дока на судно U.S. Gypsum. Представляется, что такая

---

<sup>30</sup> Decision of U.S. District Court for the Northern District of Illinois - 304 F. Supp. 627 (N.D. Ill. 1969) dated 11.06.1969. United States Gypsum Company v. United States [Электронный ресурс] // Сайт компании Justia. Режим обращения: <http://law.justia.com/cases/federal/district-courts/FSupp/304/627/1867714/> (дата обращения: 20.09.2016).

работа незначительна по сравнению с функциями производства и организации продажи гипса, иными словами, по факту не создает тот значительный прирост стоимости гипса, который формально попадал под налогообложение у компании WHTC. В связи с этим суд перераспределил прибыль, сконцентрированную у WHTC на U.S. Gypsum.

Рассмотрим также дело 1979 года<sup>31</sup>. E.I. DuPont de Nemours & Co. (далее – DuPont), крупная американская химическая компания, производила химические вещества в США, а затем продавала их дочерним компаниям в Европе (Франции, Германии, и Великобритании). Все эти страны имеют высокий уровень налогообложения. Тогда DuPont создала дочернюю компанию в Швейцарии, низконалоговой юрисдикции, под названием DISA. Американская компания продавала товар по низкой цене швейцарской компании, которая впоследствии реализовала его во Франции, Германии, и Великобритании по рыночной цене. Таким образом, DuPont занижала свою прибыль в США. Поскольку DISA не выполняла значительных функций ни в отношении DuPont, ни в отношении своих европейских покупателей, СВД США перераспределила большую часть прибыли обратно на DuPont. Чтобы доказать свою позицию СВД США представила в суде экспертное заключение, в котором сравнивались результаты 21 сопоставимой компании и 1 133 компаний, представляющих отрасль в целом. Кроме того, СВД США обнаружила письмо DuPont, в котором заявлялось о намерении DuPont зарегистрировать компанию в налоговой гавани и продавать ей свой товар по цене меньше рыночной, такие намерения транснациональные корпорации редко выражают в письменном виде. В данном случае облагаемая DISA прибыль снова была искусственно перенесена в Швейцарию с помощью манипулирования ценами. Суд поддержал перераспределение прибыли, произведенное СВД США.

---

<sup>31</sup> Decision of United States Court of Claims of 17.10.1979 Nos. 256-66, 371-66, 608 F2d 445 (1979). E.I. DuPont de Nemours & Co. v. United States, U.S. Court of Claims [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [http://www.leagle.com/decision/19791053608F2d445\\_1961/E.%20I.%20DU%20PONT%20DE%20NEMOURS%20&%20CO.%20v.%20UNITED%20STATES](http://www.leagle.com/decision/19791053608F2d445_1961/E.%20I.%20DU%20PONT%20DE%20NEMOURS%20&%20CO.%20v.%20UNITED%20STATES) (дата обращения 20.09.2016).

Ли Шеппард (Lee Sheppard), США, указывает, что «на данный момент (2010 год – *А.З.*) самой большой проблемой является миграция интеллектуальной собственности в налоговые гавани, которая позволяет фармацевтическим группам компаний и компаниям, разрабатывающим программное обеспечение, минимизировать свое налоговое бремя. Интеллектуальная собственность является самым дорогостоящим компонентом в цепочке создания стоимости для большинства групп компаний. Большинство объектов интеллектуальной собственности уже передано компаниям – резидентам стран, являющихся налоговыми гаванями, что позволяет облагать в них доход в виде роялти»<sup>32</sup>. Представляется, что в связи с развитием информационных технологий мнение Ли Шеппард остается актуальным и на данный момент (2017).

Выше рассмотрены ситуации открытого использования механизма трансфертного ценообразования для снижения налоговой нагрузки группы компаний – компании использовали посредников, рутинные функции, риски и активы которых явно не соответствовали облагаемой у них прибыли.

В то же время многие группы компаний не имеют цели манипулирования ценами, но все же, в объективных обстоятельствах различного налогового режима и претензий стран на свою долю налогооблагаемой прибыли, обязаны соблюдать правила налогового контроля трансфертного ценообразования каждой страны, где расположены компании группы, вносящие вклад в создание стоимости продукта.

Компьютер, покупаемый в России, может быть спроектирован в США, собран в Китае из компонентов, поставленных из Японии, Аргентины и Сингапура и прорекламирован за счет средств компании, находящейся в Бельгии. Каждая из участвующих организаций входит в группу компаний. Возникает вопрос, какую долю от конечной цены продажи должны получать компании, вовлеченные в процесс производства компьютера (за свою функцию разработки, производства и

---

<sup>32</sup> Lee Sheppard. Transfer Pricing As Tax Avoidance [Электронный ресурс]// Сайт журнала Forbes. Режим обращения: <http://www.forbes.com/2010/06/24/tax-finance-multinational-economics-opinions-columnists-lee-sheppard.html> (дата обращения: 27.11.2016).

маркетинга, а также за активы и принимаемые риски). Налоговые органы этих стран также задаются вопросом, насколько уровень прибыли облагаемой в их стране соответствует вкладу компании в создание конечной стоимости продукта (в литературе часто называется «справедливой долей»<sup>33</sup> (*Fair Share*) налогооблагаемой базы). В такой ситуации компании, входящие в группу «сталкиваются с задачей создания и внедрения систем трансфертного ценообразования, которые приемлемы с точки зрения налогообложения во избежание затратных споров с налоговыми органами и двойного налогообложения. Такая система должна быть разработана в соответствии со структурой и стратегией компании. А именно, система трансфертного ценообразования должна отражать выполняемые функции, активы и привлеченные ресурсы, а также риски, принимаемые группой компаний, создающие внутригрупповые сделки»<sup>34</sup>.

По результатам обзора компании Ernst&Young по вопросам трансфертного ценообразования 2003 года<sup>35</sup> 40% участников обзора утверждали, что управленческие причины оказывают большее влияние на трансфертные цены, чем налоговые риски, связанные с налоговым контролем трансфертного ценообразования, 80% использовали одинаковые трансфертные цены для управленческих и налоговых целей, 52,5% указали, что требования налогового законодательства оказывают влияние на трансфертные цены. По результатам обзора за 2013<sup>36</sup> год уже 66% респондентов утверждали, что именно налоговые риски оказывают влияние на трансфертное ценообразование в их группе компаний.

---

<sup>33</sup> Broeker T. International transfer pricing in business, economics and teaching. Inaugural lecture held at the position of professor in quantitative economics at the University of Maastricht on Friday 21 November, 1997. P. 47. // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden, 2010.

<sup>34</sup> Там же.

<sup>35</sup> Transfer pricing 2003 Global Survey, Ernst & Young. P. 17. [Электронный ресурс] // Сайт компании EY. Режим обращения: [http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom\\_download.nsf/resources/Transfer+Pricing+Survey+Report\\_2003.pdf/\\$FILE/Transfer+Pricing+Survey+Report\\_2003.pdf](http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom_download.nsf/resources/Transfer+Pricing+Survey+Report_2003.pdf/$FILE/Transfer+Pricing+Survey+Report_2003.pdf) (дата обращения 20.09.2016)

<sup>36</sup> 2013 Global Transfer Pricing Survey, Ernst & Young. P.3. [Электронный ресурс] // Сайт компании EY. Режим обращения: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY->

Таким образом, трансфертное ценообразование представляет собой экономическое явление, установление цен между организациями внутри группы компаний или между подразделениями одной компании и выступает источником информации для принятия управленческих решений о распределении ресурсов внутри компании (группы компаний) для достижения ее наибольшей прибыльности, поскольку позволяет «проанализировать результаты деятельности каждого подразделения...дает каждому из них возможность иметь доход и быть оцененными с точки зрения вносимого вклада в общее дело»<sup>37</sup>.

В то же время, данный механизм может использоваться и в целях снижения общей налоговой нагрузки группы компаний, что рассматривается государствами как нарушение их фискальных интересов и влечет последствия в виде их восстановления путем соответствующих налоговых доначислений.

## **§ 1.2. Развитие правил налогового контроля трансфертного ценообразования за рубежом**

### **1.2.1 1917–1930-е гг.: принцип «вытянутой руки»**

Впервые в мировой практике институт контроля трансфертного ценообразования появился и развивался в США, поэтому в первых пунктах настоящего параграфа речь пойдет в первую очередь об истории правил налогового контроля трансфертного ценообразования США.

В 1917 году в США были приняты специальные положения Военного закона о доходах относительно трансфертного ценообразования с международно-правовой направленностью — они противодействовали двойному неналогообложению и переводу прибылей в аффилированные компании за

---

2013\_Global\_Transfer\_Pricing\_Survey/\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf (дата обращения 20.09.2016)

<sup>37</sup> Пансков, А.В. Трансферты внутри корпораций // Налоговая политика и практика. 2004. № 4. С. 21-25.

границей через увеличенные или сниженные цены в трансграничных сделках. СВД США была уполномочена принуждать аффилированные компании предоставлять консолидированную налоговую отчетность для расчета общей суммы налога группы и ее последующего распределения между компаниями группы в случае, если это необходимо для «справедливого определения инвестируемого капитала или налогооблагаемых доходов» группы<sup>38</sup>. Данное правило принято считать одним из двух независимых источников возникновения принципа «вытянутой руки» (*The Arm's Length Principle*).

Сделки между ассоциированными лицами и возможности злоупотреблений аффилированных лиц беспокоили Конгресс, и в 1920-е гг. Полномочие СВД США по «консолидации» (т.е. консолидированной проверке) бухгалтерской отчетности аффилированных лиц, было уточнено и подтверждено в Законе о доходах (*Revenue Act*) 1921 года<sup>39</sup> для «тщательного распределения выручки, прибыли, доходов, расходов и капитала между такими аффилированными лицами», в т.ч. и иностранными. Считалось, что такое полномочие необходимо для «предотвращения произвольного перемещения прибылей и связанной с ним деловой активности, особенно если дело касается дочерних и иностранных торговых корпораций»<sup>40</sup>.

Закон о доходах 1928 года ввел статью 45 — предшественницу действующей на данный момент (2017 год) статьи 482 «Распределение доходов и расходов» Кодекса внутренних доходов США, также подтверждающую полномочие СВД США «инициировать такие поправки дохода налогоплательщика, которые могут

---

<sup>38</sup> См.: статья 78 Военного закона о доходах США от 03.10.1917 (*War Revenue Act*). [Электронный ресурс] // Сайт Hathitrust Digital Library. Режим обращения: <http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc2.ark:/13960/t3fx78308;view=1up;seq=42>. (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>39</sup> См.: пункт d статьи 240 Закона о доходах США от 23.11.1921 (*Revenue Act of 1921*). [Электронный ресурс] // Сайт The Internet Archive. Режим обращения: <https://archive.org/details/cu31924032551222> (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>40</sup> Brauner Y. Cost Sharing and the Acrobatics of Arm's Length Taxation. *Intertax*. – 2010. Vol. 38, № 11. P. 5. [Электронный ресурс] // Сайт SSRN's eLibrary. Режим обращения: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1651334](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1651334) (дата обращения: 26.12.2016).

потребоваться для предотвращения уклонения от уплаты налогов и для обеспечения четкого отражения доходов среди связанных лиц для определения истинных налоговых обязательств»<sup>41</sup>. Положения статьи 45 оставались практически неизменными до 1968 года. Эти правила сформировали принцип «вытянутой руки» в качестве основополагающего стандарта оценки допустимости цен между аффилированными лицами.

В случае несоответствия данному стандарту СВД США имела право формально «перераспределить» доходы между аффилированными лицами для целей расчета налога на прибыль так, как если бы цена в сделках устанавливалась между независимыми лицами. Однако законодательство того времени не регулировало ни процесс, ни какие-либо конкретные методы такого «пераспределения».

До 1960 года деятельность СВД США в основном распространялась на компании, зарегистрированные в США. Примеры из судебной практики США подтверждают относительно свободный подход судов в интерпретации норм и использовании принципа «вытянутой руки» в сделках между аффилированными лицами. Конкретные сделки подробно рассматривались на предмет того, получили ли аффилированные лица «полный и справедливый» доход от сделки<sup>42</sup>, является ли

---

<sup>41</sup> Ст. 45 Закона о доходах США от 29.05.1928 (Revenue Act of 1928). [Электронный ресурс] // Сайт компании The Constitution Society. Режим обращения: [www.constitution.org/uslaw/sal/045\\_itax.pdf](http://www.constitution.org/uslaw/sal/045_itax.pdf). С. 806 (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>42</sup> Decision of the United States Tax Court of 21.10.1955, No. 23046. *Friedlander Corporation v. Commissioner*. [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/19559525lrc70\\_184.xml/THE%20FRIEDLANDER%20CORPORATION%20v.%20COMMISSIONER](http://www.leagle.com/decision/19559525lrc70_184.xml/THE%20FRIEDLANDER%20CORPORATION%20v.%20COMMISSIONER) (дата обращения: 20.09.2016).

цена «справедливой и разумной»<sup>43</sup>, соотносится ли справедливая цена с «разумным доходом»<sup>44</sup>.

В Европе в этот период также развивался принцип «вытянутой руки», «он был основополагающим для корректировки дохода акционеров, получивших необычно большие доходы от дочерней компании, официально не обозначенные в качестве дивидендов. Мажоритарные акционеры имели возможность получать выгоду в результате своего особого положения»<sup>45</sup>, например, принимать решения от имени подконтрольной компании о предоставлении финансовой помощи. Корректировка дохода акционеров в этих случаях означала, что в целях налогообложения такая выгода будет рассматриваться в качестве дивидендов — так называемых «конструктивных дивидендов», или «скрытых распределений прибыли», которые не учитываются компанией, получившей ее. Такой подход был принят в национальном законодательстве Австрии, Германии, Люксембурге, Нидерландах, Швейцарии и других континентальных европейских странах<sup>46</sup>.

Оба похода (американский и европейский) основаны на концепции равного отношения или принципе нейтралитета: мажоритарные акционеры, способные принимать решение от имени подконтрольной компании занимают ту же позицию, что и другие акционеры. Аффилированные лица поставлены в равное положение с независимыми через применение принципа «вытянутой руки», нейтрализующего привилегии аффилированных.

---

<sup>43</sup> Decision of the United States Tax Court of 19.03.1954, Docket Nos. 30131, 46219, 46220, 46221, 46222. Polak's Frutal Works, Inc. v. Commissioner (1954) [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/195497421ddtc953\\_1867.xml/POLAK%27S%20FRUTAL%20WORKS,%20INC.%20v.%20COMMISSIONER](http://www.leagle.com/decision/195497421ddtc953_1867.xml/POLAK%27S%20FRUTAL%20WORKS,%20INC.%20v.%20COMMISSIONER) (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>44</sup> Decision of the United States Tax Court of 22.08.1951, Dockets Nos. 24571, 24640. Grenada Industries, Inc. v. Commissioner (1951) [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/195124817abtc231\\_1221.xml/GRENADA%20INDUSTRIES,%20INC.%20v.%20COMMISSIONER](http://www.leagle.com/decision/195124817abtc231_1221.xml/GRENADA%20INDUSTRIES,%20INC.%20v.%20COMMISSIONER) (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>45</sup> Hamaekers H. Introduction to Transfer Pricing. IBFD Transfer Pricing Database (extract). P.2. // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden, 2010.

<sup>46</sup> Там же.

Принцип «вытянутой руки» был также включен в международные соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные Францией, Великобританией и США в 1920–30-е гг.<sup>47</sup>

В международном многостороннем формате принцип «вытянутой руки» впервые был сформулирован в статье 6 проекта Конвенции Лиги наций «О распределении прибыли и имущества международных компаний» (*League of Nations draft Convention on the Allocation of Profits and Property of International Enterprises*) в 1936 году и в статье VII Мексиканского проекта Конвенции 1943 года и Лондонского проекта Конвенции в редакции 1946 года. Эти статьи по существу идентичны статье 9 проекта Модельной конвенции ОЭСР 1963 года и пункту 1 статьи 9 действующих модельных конвенций ОЭСР и ООН<sup>48</sup>, которые также тождественны друг другу. Статья 9 модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН в ситуации, подпадающей под действие соглашения об избежании двойного налогообложения, подтверждает национальное право страны, вступившей в соглашение, скорректировать прибыль предприятия другого государства, вступившего в соглашение, если условия их взаимоотношений отличаются от условий, которые были бы установлены независимыми лицами. Такая корректировка позволяет восполнить сумму налога, недополученную государством в результате использования трансфертного ценообразования.

Таким образом, рассматриваемый период можно охарактеризовать как период зарождения и закрепления в национальных законодательствах и международном правовом формате принципа «вытянутой руки», который впоследствии станет основополагающим стандартом корректировки налоговой базы в сделках между аффилированными лицами, применившими трансфертное ценообразование в целях снижения своей общей налоговой нагрузки.

---

<sup>47</sup> Nemaekers H. Introduction to Transfer Pricing. IBFD Transfer Pricing Database (extract). P.3. // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden, 2010.

<sup>48</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm> (дата обращения: 20.09.2016).

### **1.2.2 1960-е гг.: контроль цен в международных сделках и классические методы определения цен в сделках между аффилированными лицами**

Бизнес-климат, в котором вели деятельность группы компаний в период 1960-х гг. резко менялся. Значительные достижения в области электронных технологий и коммуникаций привели к развитию глобализации, международной торговли и инвестирования. Конгресс США поднимает вопросы «налогового преимущества», соответствующего распределения прав на налогообложение доходов групп компаний между государствами и между штатами внутри государства.

Компании и экономики становятся все более зависимыми: люди, товары, капитал и технологии беспрепятственно перемещаются через границы, поэтому вопросы трансфертного ценообразования стали привлекать все больше внимания со стороны Правительства США. Администрация президента Дж. Ф. Кеннеди выразила серьезные опасения в связи с сокращением американскими группами компаний своих налоговых обязательств в США в результате использования иностранных юридических лиц. Министерство финансов США призывало Конгресс к срочному рассмотрению существенных изменений в налоговое законодательство, отмечая, что статья 482 Кодекса внутренних доходов США не обеспечивает адекватной защиты налоговой базы, которая должна подлежать налогообложению в США, в частности, в отношении доходов от деятельности иностранных аффилированных лиц американских компаний<sup>49</sup>. Правила налогового контроля трансфертного ценообразования, сформулированные Министерством финансов США (далее — Правила), в окончательном виде были опубликованы в 1968 году.

---

<sup>49</sup> Hearings on the President's 1961 Tax Recommendations Before the Committee on Ways and Means, 87th Cong., 1st Sess., vol. 4 at 3549 (1961) (statement of Commissioner Caplin). Цит. по: Steiss Carl F., Blanchette Luc. The International Transfer-Pricing Debate. Canadian Tax Journal, 1995, Vol.43, No. 5, P. 1572. [Электронный ресурс] // Сайт the Canadian Tax Foundation. Режим обращения: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5\\_24\\_Steiss.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5_24_Steiss.pdf) (дата обращения: 27.09.2016).

Правила подтвердили принцип «вытянутой руки» в качестве основы для анализа и оценки рыночности трансфертного ценообразования и корректировок прибыли между аффилированными лицами. Трём конкретным методам ценообразования, которые использовались для оценки рыночности ценовых условий в сделках между аффилированными лицами, было уделено особое внимание: *метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации и затратный метод*. Все три метода опирались на сопоставимые сделки для определения цены на расстоянии «вытянутой руки» — либо непосредственно, либо путем применения соответствующих норм прибыли и вычетов из цен, действующих между независимыми контрагентами. Так, например, при использовании метода сопоставимых рыночных цен производится поиск схожей сделки между независимыми лицами, и цена в ней напрямую сравнивается с ценой в сделке между аффилированными лицами. Метод цены последующей реализации и затратный метод предполагают поиск информации о рыночном уровне нормы прибыли, получаемой продавцом и покупателем соответственно. Затем данная норма прибыли вычитается из цены перепродажи товара<sup>50</sup>, который был приобретен в сделке с аффилированным лицом и затем перепродан независимым лицам (метод цены последующей реализации), или же прибавляется к затратам продавца, который продает товар аффилированному лицу (затратный метод). Таким образом вычисляется цена продажи товара, которую установили бы между собой независимые лица.

Правила также разрешили использовать иные «не установленные в законе методы»<sup>51</sup>.

Правила были первыми всеобъемлющими руководящими принципами, установленными Соединенными Штатами на законодательном уровне среди

---

<sup>50</sup> Относится также к работам, услугам и результатам интеллектуальной деятельности.

<sup>51</sup> Попункт iii пункта 1 статьи 1.482-2(e) Предписания СВД США // Цит. по: Steiss Carl F., Blanchette Luc. The International Transfer-Pricing Debate. Canadian Tax Journal, 1995, Vol.43, No. 5, P. 1572. [Электронный ресурс] // Сайт the Canadian Tax Foundation. Режим обращения: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5\\_24\\_Steiss.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5_24_Steiss.pdf) (дата обращения: 27.09.2016).

государств, и они в значительной степени определили практику США в области трансфертного ценообразования до начала 1990-х гг.

Таким образом, период 1960-х годов можно охарактеризовать как период конкретизации принципа «вытянутой руки» с помощью установления трех основных методов расчета рыночного уровня цен для оценки рыночности уровня цен в сделках между аффилированными лицами.

### **1.2.3 1970-е гг.: методы определения рыночных цен, основанные на анализе и распределении прибыли**

Возрастающий интерес государств к трансфертному ценообразованию, особенно после принятия Правил в 1968 году в США, вынудил ОЭСР к детальному изучению этого вопроса в 1970-е гг. По результатам исследования в 1979 году был опубликован Доклад ОЭСР (*Transfer Pricing and Multinational Enterprises. OECD Report*)<sup>52</sup>, содержащий рекомендации государствам – участникам ОЭСР и международным организациям в отношении трансфертного ценообразования. Во многом основанный на Правилах США, Доклад ОЭСР отражал схожий с регулированием США подход к использованию «других методов» ценообразования. Как и США, ОЭСР отдавала приоритет методу сопоставимых рыночных цен, «наилучшим образом» отражающему принцип цены на расстоянии «вытянутой руки». ОЭСР также согласилась с затратным методом и методом цены последующей реализации, в которых сопоставимые сделки не применялись прямо. В то время как США признали в Правилах возможность использования «других методов», ОЭСР детальнее описала «четвертый метод», основанный на анализе и распределении прибыли, состоящий по сути из двух методов: 1) метод сравнения показателей рентабельности аффилированного лица с показателями

---

<sup>52</sup> Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Paris, 1979. [Электронный ресурс] // Сайт Keepeek LLC. Режим доступа: [www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/finance-and-investment/transfer-pricing-and-multinational-enterprises\\_9789264167773-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/finance-and-investment/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167773-en#page1) (дата обращения 27.09.2016).

рентабельности третьих лиц, занимающихся аналогичной деятельностью, и 2) метод разделения общей прибыли аффилированных лиц в сделке между ними на экономической основе, отражающей их вклад в полученную прибыль и соответствующий ему рыночный уровень прибыли.

В США 1970-е гг. были периодом «законодательного затишья» в области трансфертного ценообразования и активизации правоприменительной деятельности СВД США. Налоговые органы других стран при проведении проверок также начали больше фокусироваться на вопросах трансфертного ценообразования. В связи с этим группы компаний, головной офис которых находится в США, начали получать претензии по трансфертному ценообразованию со стороны налоговых органов в других странах<sup>53</sup>.

Таким образом данный период связан с началом введения в международную практику двух новых методов расчета рыночного уровня налоговой базы, основанных на анализе уровня прибыли компаний, применяющих трансфертное ценообразование, которые на данный момент (2017) известны как метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли.

#### **1.2.4 1980-е гг.: контроль цен в сделках с нематериальными активами**

К середине 1980-х гг. статья 482 Кодекса внутренних доходов США вновь попала под критику Конгресса в связи с тем, что СВД США испытывала трудности в реализации налогового законодательства, в частности, при применении принципа «вытянутой руки». В отсутствие сопоставимых сделок, и, следовательно, информации о сопоставимых рыночных ценах, СВД США не могла оспаривать обоснованность трансфертных цен между аффилированными лицами. Особую

---

<sup>53</sup> Steiss Carl F., Blanchette Luc. The International Transfer-Pricing Debate. Canadian Tax Journal, 1995, Vol.43, No. 5, P. 1574. [Электронный ресурс] // Сайт the Canadian Tax Foundation. Режим обращения: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5\\_24\\_Steiss.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5_24_Steiss.pdf) (дата обращения: 27.09.2016).

обеспокоенность СВД США вызывали нематериальные активы, представляющие собой уникальные и дорогостоящие результаты интеллектуальной деятельности.

Конгресс США отметил устойчивую тенденцию среди американских групп компаний передавать право владения нематериальными активами аффилированным иностранным лицам, находящимся в юрисдикциях с относительно низким уровнем налогов, и устанавливать низкие цены на такую передачу, особенно в случаях, когда нематериальные активы находились на ранней стадии разработки и/или эксплуатации<sup>54</sup>.

Закон о налоговой реформе США, принятый в 1984 году, устанавливал, что американские компании, проводящие научные исследования и разработки (далее — НИОКР) в США, обеспечивали полное возмещение либо справедливую доходность от иностранных дочерних компаний, которым полученная технология передается с помощью схемы продажи или лицензирования<sup>55</sup>.

Налоговые споры о трансфертном ценообразовании разрешались преимущественно на основе метода распределения прибыли и, как правило, в пользу налогоплательщика<sup>56</sup>. Это спровоцировало принятие в 1986 году так

---

<sup>54</sup> General Explanation of the Revenue Provisions of the Deficit Reduction Act of 1984, 98th Cong., 2d sess. 427 (1984), Staff of Joint Committee on Taxation of the United States. [Электронный ресурс] // Сайт The Internet Archive. Режим обращения: [http://archive.org/stream/generalexplanati00jcs4184/generalexplanati00jcs4184\\_djvu.txt](http://archive.org/stream/generalexplanati00jcs4184/generalexplanati00jcs4184_djvu.txt) (дата обращения 26.09.2016).

<sup>55</sup> Steiss Carl F., Blanchette Luc. The International Transfer-Pricing Debate. Canadian Tax Journal, 1995, Vol.43, No. 5, P. 1575. [Электронный ресурс] // Сайт the Canadian Tax Foundation. Режим обращения: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5\\_24\\_Steiss.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5_24_Steiss.pdf) (дата обращения: 27.09.2016).

<sup>56</sup> Decision of the United States Tax Court of 28.05.1985, Docket No. 5113-76. Eli Lilly and Co. and Subsidiaries v. Commissioner (1985). [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/1985108084bmtc996\\_11016](http://www.leagle.com/decision/1985108084bmtc996_11016) (дата обращения: 20.09.2016); Decision of the United States Tax Court of 01.08.1985, Docket No. 2831-78. Ciba-Geigy Corporation v. Commissioner (1985). [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/198525785kctc172\\_1247.xml/CIBA-GEIGY%20CORP.%20v.%20COMMISSIONER](http://www.leagle.com/decision/198525785kctc172_1247.xml/CIBA-GEIGY%20CORP.%20v.%20COMMISSIONER) (дата обращения 26.09.2016); Decision of the United States Tax Court of 04.02.1987, Docket No. 12836-79. G. D. Searle & Co. and Subsidiaries v. Commissioner (1987). [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/198734088otc252\\_1326.xml/G.D.%20SEARLE%20&%20CO.%20v.%20COMMISSIONER](http://www.leagle.com/decision/198734088otc252_1326.xml/G.D.%20SEARLE%20&%20CO.%20v.%20COMMISSIONER) (дата обращения 26.09.2016).

называемого правила о повышенной ставке роялти (*Superroyalty*). В соответствии данным правилом платежи аффилированному лицу в отношении лицензируемых или продаваемых нематериальных активов должны были быть соизмеримы с будущими доходами, связанными с соответствующим нематериальным активом<sup>57</sup>. Намерение Конгресса США состояло в том, что платежи за нематериальные активы будут подлежать корректировке с течением времени и обязаны отражать изменения, которые могут произойти в доходе, относящемся к конкретным нематериальным активам. Иными словами, внимание надлежало уделять фактической прибыли, полученной после передачи нематериального актива. Разделение доходов между аффилированными лицами должно отражать экономическую деятельность, осуществляемую каждой стороной на основе «будущих перспектив» (*Going Forward Basis*)<sup>58</sup>. Такой подход не предполагал использование данных сопоставимых лицензионных соглашений, заключенных между независимыми лицами, т.е. был полностью основан на экономическом расчете и должен был применяться в случае прямой передачи права владения путем продажи или вклада в уставный капитал, а также по лицензионным договорам.

Причина введения так называемого правила «о соразмерности с доходом» (*Commensurate-with-Income Rule*) связана с тем, что группы компаний использовали результаты своих НИОКР через контролируемые зарубежные дочерние компании в налоговых гаванях, таких как Пуэрто-Рико<sup>59</sup>, т.е. основная прибыль от

---

<sup>57</sup> Подпункт 1, 2 пункта е статьи 1231 Закона США от 22.10.1986 № 99-514 «О реформе законодательства США в отношении внутренних доходов» (*An Act to reform the internal revenue laws of the United States*) [Электронный ресурс] // Сайт The University of California. Режим обращения: [http://ucop.edu/research-policy-analysis-coordination/\\_files/Public%20Law%2099-514.pdf](http://ucop.edu/research-policy-analysis-coordination/_files/Public%20Law%2099-514.pdf) (дата обращения 27.09.2016).

<sup>58</sup> General Explanation of the Tax Reform Act of 1986, 100th Cong., 1st sess. 1016-17 (1987), Staff of Joint Committee on Taxation of the United States. [Электронный ресурс] // Сайт The Internet Archive. Режим обращения: [https://archive.org/stream/generalexplanati00jcs1087/generalexplanati00jcs1087\\_djvu.txt](https://archive.org/stream/generalexplanati00jcs1087/generalexplanati00jcs1087_djvu.txt) (дата обращения: 27.09.2016).

<sup>59</sup> Nemaekers H. Introduction to Transfer Pricing. IBDT Transfer Pricing Database (extract). P.1. // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden, 2010.

использования данных результатов НИОКР «оседала» в низконалоговых юрисдикциях.

Критики правила о повышенном размере роялти считали, что оно неизбежно поощряло американские компании взимать чрезмерные лицензионные и иные платежи с их аффилированных компаний, ведущих деятельность в других странах. ОЭСР также подвергла резкой критике ретроспективное повышение размера роялти и предложил, чтобы такие корректировки применялись в отношении только наиболее очевидных ситуаций злоупотребления<sup>60</sup>.

В октябре 1988 года правительство США выпустило обширный Доклад (*White Paper*) по внутригрупповым (т.е. в сделках между компаниями – участниками группы) ценам (далее – Доклад). В нем содержались комментарии в отношении сложностей применения статьи 482, а также рекомендации, методология и основные принципы, которые должны быть учтены при разработке дальнейших поправок<sup>61</sup>.

В 1989 и 1990 года Конгресс США установил более строгие требования к ведению учета и представлению информации<sup>62</sup> о сделках между аффилированными лицами. Были увеличены штрафы за нарушение требований к предоставлению данной информации<sup>63</sup>.

---

<sup>60</sup> Tax Aspects of Transfer Pricing Within Multinational Enterprises: The United States Proposed Regulations. OECD. Paris, 1993. Item 2.23. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: <http://search.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD%2893%29131&docLanguage=En>. P. 10. (дата обращения: 27.09.2016).

<sup>61</sup> A Study of Intercompany Pricing (Washington, DC: Treasury Department, October 18, 1988), Treasury Department and Internal Revenue Service of the United States // Сайт The Internet Archive. Режим обращения: [http://archive.org/stream/studyofintercomp00unit/studyofintercomp00unit\\_djvu.txt](http://archive.org/stream/studyofintercomp00unit/studyofintercomp00unit_djvu.txt) (дата обращения: 27.09.2016).

<sup>62</sup> Статьи 6038А, 6038С и 6503(к) Кодекса внутренних доходов США (Internal Revenue Code) // PwC. International Transfer Pricing 2015/16. P. 1057. [Электронный ресурс] // Сайт PwC. Режим обращения: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/itp-download.html> (дата обращения: 27.03.2016).

<sup>63</sup> Статья 1.6038В Кодекса внутренних доходов США (Internal Revenue Code) [Электронный ресурс] // Сайт Legal Information Institute. Режим обращения: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text> (дата обращения: 13.12.2016)

### 1.2.5 1990-е гг.: дальнейшие попытки ужесточения налогового регулирования трансфертного ценообразования

В 1990-е гг. США вступили в продолжительную рецессию, а также столкнулись с серьезными бюджетными проблемами. Поскольку Правительство США принимало меры для усиления своих международных позиций в торговле и управлении дефицитом бюджета, политическое внимание было направлено на деятельность иностранных групп компаний в США. Появилась точка зрения о том, что такие корпорации не уплачивали справедливую долю налогов США в результате перемещения доходов в иностранные государства.

Закон о налоговом равенстве для иностранцев (*The Foreign Tax Equity Act*), введенный в 1990 году, впервые ввел штраф за неполную уплату налога (*Accuracy Related Penalty*), ориентированный на перераспределение доходов и расходов в области трансфертного ценообразования в соответствии со статьей 482<sup>64</sup>.

Самым тревожным событием законодательного процесса в 1990 году для налогоплательщиков было вызвавшее впоследствии широкую общественную дискуссию открытое слушание Бюджетного комитета Палаты представителей<sup>65</sup>. Политические настроения были направлены на ужесточение правил налогового контроля трансфертного ценообразования в отношении иностранных групп компаний, ведущих деятельность в США, которые, как заявлялось, «устанавливают слишком высокие трансфертные цены в сделках со своими дочерними компаниями,

---

<sup>64</sup> Статьи 6662(e) и (h) Кодекса внутренних доходов США (Internal Revenue Code) // PwC. International Transfer Pricing 2015/16. P. 1057. [Электронный ресурс] // Сайт PwC. Режим обращения: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/itp-download.html> (дата обращения: 27.03.2016).

<sup>65</sup> Hearings Before the Subcommittee on Oversight of the Committee on Ways and Means: Tax Underpayments by United States Subsidiaries of Foreign Companies, 101<sup>st</sup> Cong., 2d sess., July 10 and 12, 1990. Цит. по: Steiss Carl F., Blanchette Luc. The International Transfer-Pricing Debate. Canadian Tax Journal, 1995, Vol.43, No. 5, P. 1579. [Электронный ресурс] // Сайт the Canadian Tax Foundation. Режим обращения: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5\\_24\\_Steiss.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5_24_Steiss.pdf) (дата обращения: 27.09.2016).

ведущими деятельностью в США»<sup>66</sup>, и таким образом, снижают свою налоговую нагрузку в США.

После 1990 года одним из наиболее дискуссионных стал законопроект 1992 года, названный в прессе законопроектом Ростенковски — Грэдисона, который сделал бы обязательным расчет минимального налогооблагаемого дохода любой американской компании, имеющей более чем 25-процентный иностранный капитал и не менее 2 млн. долларов США дохода от операций с иностранными аффилированными лицами. Это предложение было воспринято специалистами как серьезное нарушение принципа «вытянутой руки». Данный законопроект не был принят.

Между тем СВД США искала альтернативные средства урегулирования вопросов трансфертного ценообразования во избежание трудоемких и дорогостоящих споров. В середине 1990-х гг. СВД США был выпущен проект Налоговых процедур<sup>67</sup>, послуживший основой для процедуры предварительного согласования цен. СВД США отметила, что цель этой процедуры заключается в том, чтобы «установить понимание между Службой и налогоплательщиком в отношении применимого метода в соответствии со статьей 482 для определения практики трансфертного ценообразования или механизмов распределения затрат контролируемых налогоплательщиков»<sup>68</sup>. После того как замечания по проекту были рассмотрены и учтены, формальные нормативные процедуры в отношении предварительных соглашений о ценообразовании (*Advanced Pricing Agreements*) были изданы СВД США в 1991 году.

---

<sup>66</sup> Steiss Carl F., Blanchette Luc. The International Transfer-Pricing Debate. Canadian Tax Journal, 1995, Vol.43, No. 5, P. 1579. [Электронный ресурс] // Сайт the Canadian Tax Foundation. Режим обращения: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5\\_24\\_Steiss.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5_24_Steiss.pdf) (дата обращения: 27.09.2016).

<sup>67</sup> Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements, Issued Pursuant to Pub. L. 106-170, Section 521(b), Internal Revenue Service. 2000. // Сайт СВД США. Режим обращения: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-00-35.pdf> (дата обращения: 31.12.2016).

<sup>68</sup> Ibid.P.2

В 1992 году в ответ на Доклад 1988 года СВД США издала проект предлагаемых изменения статьи 482<sup>69</sup>, которые в окончательном виде были приняты в июле 1994 года<sup>70</sup>. В 1992 году предлагаемые правила вызвали поток критики со стороны как иностранных, так и американских групп компаний и получили в целом критические отзывы других правительств, особенно в отношении ужесточения статьи 482. Классический метод сопоставимой рыночной цены был преобразован в так называемый «метод совпадающих сделок» (*Matching Transaction Method*), применение которого могло быть ограничено до тех редких и необычных случаев, когда практически идентичные нематериальные активы передавались или лицензировались по договорам с независимыми лицами в одинаковых экономических и договорных условиях. При этом предполагалось более широкое применение метода сопоставимой рентабельности<sup>71</sup>. То есть проект изменений сводил весь спектр методов, используемых для контроля трансфертных цен, к двум — методу сопоставимых рыночных цен и методу сопоставимой рентабельности. Кроме того, прибыль от нематериальных активов должна была ежегодно пересматриваться с целью обеспечения налогообложения в соответствии с правилом о соразмерности с доходом в каждом следующем году.

После того как СВД США получила множество комментариев в отношении предлагаемых правил 1992 года, 1 июля 1994 года она выпустила финальную версию статьи 482, ставшей кульминацией восьмилетнего процесса, начавшегося в 1986 году с Закона о налоговой реформе. Она существенно смягчила и ограничила воздействие методов, основанных на анализе прибыли, по сравнению с редакцией

---

<sup>69</sup> Статья 1.482 Проекта Кодекса внутренних доходов США от 24.01.1992 (Internal Revenue Code) [Электронный ресурс] // Сайт The Free Library. Режим обращения: [www.thefreelibrary.com/Proposed+section+482+regulations.-a012698462](http://www.thefreelibrary.com/Proposed+section+482+regulations.-a012698462) (дата обращения: 13.12.2016).

<sup>70</sup> Статья 1.482 Кодекса внутренних доходов США (ред. от 01.07.1994) (Internal Revenue Code). [Электронный ресурс] // Сайт Publication of Global Business Information Strategies, Inc. Режим обращения: [www.ustransferpricing.com/26CFR\\_1\\_482\\_complete.pdf](http://www.ustransferpricing.com/26CFR_1_482_complete.pdf) (дата обращения: 13.12.2016).

<sup>71</sup> Статья 1.482-2(e)(1)(iii) Проекта Кодекса внутренних доходов США от 24.01.1992 (Internal Revenue Code). [Электронный ресурс] // Сайт The Free Library. Режим обращения: [www.thefreelibrary.com/Proposed+section+482+regulations.-a012698462](http://www.thefreelibrary.com/Proposed+section+482+regulations.-a012698462) (дата обращения: 13.12.2016)

1992 года. Был подтвержден принцип «вытянутой руки», расширен диапазон методов ценообразования, установлен подход «выбора наиболее подходящего метода», подход к фактам и обстоятельствам, основанный на функциональном анализе налогоплательщика (т.е. учете выполняемых компанией функций, принимаемых рисков и используемых активов в каждой конкретной сделке) и использовании «наилучшей» доступной информации. Эта гибкость также отразилась в более либеральном подходе к определению сопоставимых сделок и проведению корректировок данных при наличии не полностью сопоставимых сделок.

В 1994 году ОЭСР опубликовала проект Руководства для целей обсуждения, всего на неделю позже выпуска финальной версии статьи 482. По мнению Карла Ф. Стейса (*Carl F. Steiss*), и Люка Бланшетта (*Luc Blanchette*)<sup>72</sup>, Канада, это произошло не случайно, поскольку как Правительство США, так и ОЭСР понимали необходимость обеспечения синхронности регулирования налогового контроля трансфертного ценообразования во избежание двойного налогообложения. Также, по мнению данных исследователей, Руководство ОЭСР 1995 года в целом опирается на правила налогового регулирования трансфертного ценообразования США.

Что касается деятельности Европейского Союза в области трансфертного ценообразования, 23 июля 1990 года была принята Конвенция ЕС 90/436/ЕЕС «Об устранении двойного налогообложения, возникающего в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий» (*Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises*). В соответствии с ней допустимы симметричные корректировки налоговой базы контрагента / филиала налогоплательщика в одном государстве в случае корректировки налоговой базы в сторону увеличения налогоплательщика в другом

---

<sup>72</sup> Steiss Carl F., Blanchette Luc. The International Transfer-Pricing Debate. *Canadian Tax Journal*, 1995, Vol.43, No. 5, P. 1584. [Электронный ресурс] // Сайт the Canadian Tax Foundation. Режим обращения: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5\\_24\\_Steiss.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5_24_Steiss.pdf) (дата обращения: 27.09.2016).

государстве, и это привело к двойному налогообложению. Налогоплательщик, в отношении которого была произведена корректировка в сторону увеличения может подать заявление в компетентный орган государства своего резидентства. Другие вовлеченные государства (например, в котором ассоциированное лицо налогоплательщика ведет свою деятельность) уведомляются об этом. Если государственные органы таких вовлеченных государств не согласны с проведением симметричной корректировки в течение двух лет после их уведомления, в течение не более шести месяцев с момента их уведомления должен быть организован совещательный комитет для формирования мнения. Затем в течение шести месяцев с момента формирования данного мнения компетентные органы вовлеченных государств должны будут принять решение для предотвращения двойного налогообложения. Решение может отличаться от мнения совещательного комитета, поскольку такое мнение становится обязательным только в случае, если компетентные органы вовлеченных государств не достигают соглашения в отношении альтернативных способов предотвращения двойного налогообложения в установленное время<sup>73</sup>.

### **1.2.6 2000–2010-е гг.: расширение правил налогового контроля трансфертного ценообразования и усложнение регулирования**

По мнению Пима Фриса (*Pim Fris*) и Себастьяна Гоннета (*Sebastien Gonnet*)<sup>74</sup>, Франция, 2006 год может быть назван выдающимся в смысле развития института трансфертного ценообразования в Европе. Помимо расширившейся

---

<sup>73</sup> Transfer Pricing. The EC Arbitration. Convention as a Dispute Resolution Mechanism [Электронный ресурс] // Сайт Сети Организации Объединенных Наций по вопросам публичной администрации (ЮНПАА). Режим доступа: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002446.pdf> (дата обращения: 03.04.2016).

<sup>74</sup> Fris P., Gonnet S.A. European View on Transfer Pricing after Glaxo. 2006. P.2. [Электронный ресурс] // Сайт компании NERA. Режим обращения: [http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB\\_TP\\_after\\_Glaxo\\_TP1536.pdf](http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB_TP_after_Glaxo_TP1536.pdf). (дата обращения: 27.03.2016).

законодательной активности многих стран, вводящих данный институт в свои правовые системы, он развивался и на международном уровне в контексте Европейского Союза и ОЭСР.

В 2006 году Решением 2007/75/ЕС Комиссия Европейского Союза сформировала комитет, состоящий из представителей стран — участников Европейского Союза и бизнес-экспертов (Общий форум по вопросам трансфертного ценообразования (*The EU Joint Transfer Pricing Forum*))<sup>75</sup>, который успешно разработал предложения по улучшению процедур разрешения споров по трансфертному ценообразованию (процедуры взаимных налоговых соглашений, арбитраж, соглашения о ценообразовании) и предложения в отношении документации по трансфертному ценообразованию. Они были приняты Советом Европейского Союза как Кодексы поведения (*Codes of Conduct*), имеющие рекомендательный характер.

Принятие Кодекса поведения в отношении документации по трансфертному ценообразованию для аффилированных лиц в Европейском Союзе в июне 2006 года, по мнению Пима Фриса и Себастьяна Гоннета, было революционным шагом: «Кодекс поведения создает платформу, которая позволяет мультинациональным корпорациям, осуществляющим операции в Европе, составлять единую общеевропейскую документацию по трансфертному ценообразованию вместо отдельных документаций для каждой страны. Этот поход был принят с целью достижения большей прозрачности и согласованности, а также для снижения затрат мультинациональных корпораций»<sup>76</sup>. Также 27 июня 2006 года Советом Европейского Союза и представителями государств-членов в Совете был принят

---

<sup>75</sup> Joint Transfer Pricing Forum [Электронный ресурс] // Сайт Комиссии Европейского Союза  
Режим обращения:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm)  
(дата обращения: 20.01.2016).

<sup>76</sup> Fris P., Gonnet S.A. European View on Transfer Pricing after Glaxo. 2006. P.2. [Электронный ресурс] // Сайт компании NERA. Режим обращения:  
[http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB\\_TP\\_after\\_Glaxo\\_TP1536.pdf](http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB_TP_after_Glaxo_TP1536.pdf)  
(дата обращения: 27.03.2016).

Кодекс поведения для эффективной имплементации Конвенции «Об устранении двойного налогообложения, возникающего в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий». Вопросы толкования и применения этой конвенции не подпадают под компетенцию Суда ЕС, а относятся к исключительной компетенции государств-членов в лице компетентных органов<sup>77</sup>.

ОЭСР в 2006 году издает для обсуждения проекты поправок в Руководство ОЭСР в отношении методов, основанных на анализе и распределении прибыли, а также вопросов сопоставимости. После более чем десяти лет существования Руководства ОЭСР оба проекта поправок отражают желание ОЭСР «отслеживать существующие принципы, обновлять Руководство, тестировать концепции в новых ситуациях и расширять их применение в новых сферах»<sup>78</sup>. Обсуждение поправок завершилось принятием изменений в Руководство в 2010 году.

2006 год в США, также, как и в Европе, ознаменован громкими судебными делами, благодаря которым трансфертное ценообразование стало популярным предметом обсуждения. Так, объявление решения по делу между GlaxoSmithKline<sup>79</sup> и СВД США, по результатам которого компания уплатила 3,1 млрд. долларов США ввиду доначислений в связи с трансфертным ценообразованием, создала

---

<sup>77</sup> Ст. 7 Европейской конвенции об устранении двойного налогообложения, возникающего в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий от 23.07.1990 № 90/463/ЕЕС (Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises). [Электронный ресурс] // Сайт EUR-Lex. Режим обращения: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:41990A0436> (дата обращения: 13.12.2016).

<sup>78</sup> OECD approves the 2010 Transfer Pricing Guidelines. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: [www.oecd.org/ctp/treaties/oecdapprovesthe2010transferpricingguidelines.htm](http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecdapprovesthe2010transferpricingguidelines.htm). (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>79</sup> Decision of U.S. Court 117 T.C. No. 1. 2001. GlaxoSmithKline Holdings (Americas) Inc. v. Commissioner. [Электронный ресурс] // Сайт Google. Режим обращения: [https://books.google.ru/books?id=DIS7wBPDgmcC&pg=PA1&lpg=PA1&dq=GlaxoSmithKline+Holdings+\(Americas\)+Inc.,+Petitioner+v.+Commissioner+of+Internal+Revenue,+Respondent,+Docket+No.+3-01-D.+Filed+July+5,+2001&source=bl&ots=gWtZ2CnIzs&sig=jGLlj611HV3ha9SuM0OeHHOLwak&hl=ru&sa=X&ved=0ahUKEwjyWk\\_YjvHQAhUD0xoKHcITBv4Q6AEIzAB#v=onepage&q=GlaxoSmithKline%20Holdings%20\(Americas\)%20Inc.%2C%20Petitioner%20v.%20Commissioner%20of%20Internal%20Revenue%2C%20Respondent%2C%20Docket%20No.%203-01-D.%20Filed%20July%205%2C%202001&f=false](https://books.google.ru/books?id=DIS7wBPDgmcC&pg=PA1&lpg=PA1&dq=GlaxoSmithKline+Holdings+(Americas)+Inc.,+Petitioner+v.+Commissioner+of+Internal+Revenue,+Respondent,+Docket+No.+3-01-D.+Filed+July+5,+2001&source=bl&ots=gWtZ2CnIzs&sig=jGLlj611HV3ha9SuM0OeHHOLwak&hl=ru&sa=X&ved=0ahUKEwjyWk_YjvHQAhUD0xoKHcITBv4Q6AEIzAB#v=onepage&q=GlaxoSmithKline%20Holdings%20(Americas)%20Inc.%2C%20Petitioner%20v.%20Commissioner%20of%20Internal%20Revenue%2C%20Respondent%2C%20Docket%20No.%203-01-D.%20Filed%20July%205%2C%202001&f=false) (дата обращения: 20.09.2016).

небывалый прецедент в Европе<sup>80</sup>. В течение рассматриваемого периода (1989 – 1996) американская компания группы, GlaxoSmithKline Holdings (Americas) Inc. (далее – Glaxo U.S.) продавала в США лекарственные средства, разработанные и запатентованные компанией группы, находящейся в Великобритании, GlaxoSmithKline Plc (далее – Glaxo U.K.). По мнению СВД США Glaxo U.S. не вправе была учитывать расходы на роялти, уплачиваемые в адрес Glaxo U.K. за право продажи лекарственных средств, поскольку сама была правообладателем товарных знаков и других маркетинговых нематериальных активов в отношении продаваемых лекарственных средств; выплата роялти в адрес Glaxo U.K. означает безвозмездную передачу прав на товарные знаки и другие маркетинговые нематериальные активы. Для определения рыночного уровня роялти СВД США использовала метод распределения прибыли. Данное дело было крупнейшим налоговым спором в истории СВД США<sup>81</sup>. По мнению Пима Фриса и Себастьяна Гоннета данное дело позволило сделать следующие выводы<sup>82</sup>:

- Отсутствие последовательных определений, ведущее к различной интерпретации и восприятию (норм) между налогоплательщиком и налоговыми органами, являются основной причиной налоговых споров;
- Маркетинг является не только ключевым вопросом бизнес - стратегии групп компаний, идентификация и распределение связанных с ним нематериальных активов стали одними из основных вопросов трансфертного ценообразования;

---

<sup>80</sup> Fris P., Gonnet S.A. European View on Transfer Pricing after Glaxo. 2006. P.2. [Электронный ресурс] // Сайт компании NERA. Режим обращения: [http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB\\_TP\\_after\\_Glaxo\\_TP1536.pdf](http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB_TP_after_Glaxo_TP1536.pdf). (дата обращения: 27.03.2016).

<sup>81</sup> PwC. International Transfer Pricing 2015/16. P. 1076 [Электронный ресурс] // Сайт компании PwC. Режим обращения: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/itp-download.html>. (дата обращения: 27.03.2016).

<sup>82</sup> Fris P., Gonnet S.A. European View on Transfer Pricing after Glaxo. 2006. P.4. [Электронный ресурс] // Сайт компании NERA. Режим обращения: [http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB\\_TP\\_after\\_Glaxo\\_TP1536.pdf](http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB_TP_after_Glaxo_TP1536.pdf). (дата обращения: 27.03.2016).

- Новые аналитические инструменты и инновационные подходы групп компаний к трансфертному ценообразованию могут оказаться полезными для них, особенно в свете значительных рисков по трансфертному ценообразованию, с которыми они связаны.

Вопросы трансфертного ценообразования также являются предметом рассмотрения экспертной группы ad hoc по налогообложению ООН. 4 октября 2012 года ООН опубликовала проект Практического руководства по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран, подготовленный Экспертным комитетом ООН по международному сотрудничеству в налоговых вопросах, и 15 октября 2012 года Экспертный комитет ООН одобрил его<sup>83</sup>. Цель документа заключается в обеспечении практической помощи правительствам развивающихся стран, налоговым органам и налогоплательщикам. В связи с этим Практическое руководство ООН имеет некоторые заметные различия по сравнению с Руководящими принципами ОЭСР. Тем не менее, оно просто и ясно отражает многие сложные вопросы, содержит множество примеров и, как и Руководство ОЭСР, носит исключительно рекомендательный характер.

2013 год может считаться особенным ввиду фокусирования деятельности ОЭСР на вопросах трансфертного ценообразования. В июле был опубликован, а в сентябре, на заседании саммита G20 одобрен отчет ОЭСР по BEPS, а затем и План действий BEPS<sup>84</sup>, в котором ОЭСР обозначила направления деятельности на 2014–2016 гг., в том числе в области трансфертного ценообразования (Задачи 8 – 10 и 13 Плана действий BEPS). В частности, ОЭСР намерена внести изменения в Руководство ОЭСР, а также Модельную конвенцию ОЭСР в части установления правил, препятствующих размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли

---

<sup>83</sup> UN transfer pricing guidance for developing countries could increase burdens on multinationals. [Электронный ресурс] // Сайт PwC в США. Режим обращения: <http://www.pwc.com/us/en/washington-national-tax/newsletters/wnts/un-transfer-pricing-guidance-developing-countries.html> (дата обращения: 30.12.2016).

<sup>84</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> (дата обращения: 20.12.2016).

из-под налогообложения с помощью перемещения нематериальных активов, рисков и капиталов без перемещения добавленной стоимости на товар, искусственного распределения ответственности между сторонами, усиления значения доктрины «существа над формой» (*Substance over Form*), а также разработать правила трансфертного ценообразования в отношении нематериальных активов, требующих сложной оценки, и правила в отношении документации, способствующие обеспечению прозрачности деятельности групп компаний.

Уже в конце 2013 года состоялись первые публичные обсуждения проекта изменений в Руководство ОЭСР в части, устанавливающей особенности налогового контроля цен в сделках с нематериальными активами (*Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*), и доклада о документации по трансфертному ценообразованию<sup>85</sup> (*White Paper on Transfer Pricing Documentation*). Затем 16 сентября 2014 года был опубликован и 06 февраля 2015 года скорректирован финальный Отчет ОЭСР в отношении документации по трансфертному ценообразованию (*Guidance on Transfer Pricing and Country-by-Country Reporting*).

В декабре 2014 года ОЭСР вынесла на обсуждение еще несколько проектов отчетов, напрямую посвященных вопросам трансфертного ценообразования:

(1) Использование метода распределения прибыли в контексте глобальной цепи создания стоимости (*Discussion draft on the use of profit splits in the context of global value chains*);

(2) Распределение рисков и условий, влекущих перекалфикацию или применение «специальных мер» (*Discussion draft on revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (Including risk, recharacterisation and special measures)*);

---

<sup>85</sup> OECD consults on transfer pricing matters. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/oecd-consults-on-transfer-pricing-matters.htm> (дата обращения: 30.12.2016).

(3) Сделки с сырьевыми товарами (*Discussion draft on the transfer pricing aspects of cross-border commodity transactions*);

(4) Внутригрупповые сделки (*Discussion Draft of the Proposed Modifications to Chapter VII of the Transfer Pricing Guidelines Relating to Low Value-Adding Intra-Group Services*);

(5) Данные о сопоставимости для целей трансфертного ценообразования и о развивающихся странах (*Paper on Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries*).

В конце 2015 года ОЭСР представила финальную версию пакета мер для всестороннего, последовательного и скоординированного реформирования международных налоговых правил в рамках Плана действий BEPS (далее – *Заключительный отчет по BEPS*)<sup>86</sup>. Разработанный пакет мер был одобрен министрами финансов стран G20 на встрече 8 октября 2015 года в Лиме, Перу. Этот пакет мер, в частности, включает в себя работу, проведенную ОЭСР в отношении трансфертного ценообразования, а именно, вопросы соотнесения финансовых результатов с созданием стоимости в цепочке поставок (Задачи 8-10) и пересмотр подхода к подготовке и составу документации по трансфертному ценообразованию (Задача 13).

Работа ОЭСР в рамках Задач 8-10 *Заключительного отчета по BEPS* включает в себя рекомендации по ряду ключевых направлений, в частности: (1) вопросам выявления реальной природы внутригрупповых сделок; (2) дальнейшим шагам в отношении особенностей применения метода распределения прибыли; (3) операциям с нематериальными активами; (4) ценообразованию по сделкам с биржевыми товарами; (5) ценообразованию по внутригрупповым услугам «с

---

<sup>86</sup> Опубликованы итоговые отчеты BEPS – что дальше? [Электронный ресурс] // Сайт PwC в России. Режим обращения: <https://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2015-36-rus.pdf> (дата обращения: 30.12.2016).

низкой добавленной стоимостью», и (6) соглашениям о совместном финансировании расходов <sup>87</sup>(*Cost Contribution Arrangements*).

Ключевые направления/рекомендации из почти 200 страниц по Задачам 8-10 следующие:

1. Акцент сделан на определение фактической природы внутригрупповых операций, при котором первостепенное значение имеет фактическое «поведение» сторон в сделках при проведении функционального анализа для целей трансфертного ценообразования по сравнению с тем, как функции и риски сторон закреплены в договорах.

2. Разработан шестиступенчатый процесс выявления коммерческих рисков при проведении функционального анализа с распределением дохода от принятия рисков той стороне по сделке, которая имеет возможность осуществлять контроль за рисками, а также имеет финансовые ресурсы для принятия данных рисков.

3. Доходы от использования нематериальных активов не обязательно должны автоматически начисляться юридическим собственникам этих нематериальных активов. Если юридические собственники не осуществляют разработку и развитие нематериального актива, а также принятие решений в отношении него, то такие собственники не должны иметь право на доход от использования формально принадлежащего им нематериального актива.

4. Представлено общее руководство по применению метода сопоставимых рыночных цен в сделках с биржевыми товарами, в частности,

---

<sup>87</sup> Также иногда употребляется как «Соглашение о распределении затрат». В соответствии с Руководством ОЭСР соглашение о распределении затрат представляет собой соглашение между предприятиями о разделении расходов и рисков, связанных с разработкой, производством, или с приобретением активов, услуг или прав, или об определении природы и степени интересов каждого из участников в результатах деятельности по разработке, производству, или приобретению активов, услуг или прав. В соответствии с данным соглашением доля участия каждого участника в общих расходах будет пропорциональна его доле в планируемых доходах или иных результатах. Как указано в подпункте 8.3 пункта В.1 Раздела VIII Руководства ОЭСР, каждый участник будет вправе использовать полученные результаты отдельно как их собственник, а не как лицензиат, т.е. без уплаты роялти или иной платы в пользу какой-либо из сторон.

указана необходимость (1) проведения обоснованных корректировок для обеспечения сопоставимости, и (2) выбора даты, на которую берется биржевая котировка, в соответствии с рыночными условиями и деловой практикой в соответствующей отрасли.

5. Предлагается «безопасная» фиксированная 5% надбавка (рентабельность) на расходы при определении стоимости внутригрупповых услуг «с низкой добавленной стоимостью».

6. Предлагается, чтобы участники соглашения о совместном финансировании расходов имели возможность и полномочия по контролю рисков, связанных с проектами, в отношении которых заключено такое соглашение. Текущие инвестиции сторон могут быть оценены по расходам, но уже существующие вклады должны быть оценены в соответствии с рекомендациями Глав I, II, V и Руководства ОЭСР.

На данный момент (2017) наиболее широкое обсуждение посвящено Отчету в отношении документации по трансфертному ценообразованию по Задаче 13. В соответствии с ним предполагается, что каждая компания, являющаяся частью международной группы, готовит документацию, состоящую из трех уровней: (1) «Локальный» файл, (2) «Мастер» файл, (3) «Отчет по странам» (*Country-by-Country Reporting*). Отчет по странам содержит информацию о распределении доходов, налогов и бизнес деятельности в разрезе стран, в которых ведется деятельность группы компаний. Отчет по странам готовит головная компания (*Ultimate Parent*) группы компаний, расположенная в стране, являющейся членом ОЭСР или G20, с выручкой более 750 млн. евро за предшествующий год, и представляет его как часть документации по трансфертному ценообразованию на ежегодной основе. Данный отчет предоставляет налоговым органам как головная компания группы в стране ее регистрации (с последующим предоставлением другим национальным налоговым администрациям в рамках механизмов обмена информацией), так и, в определенных ситуациях, отдельные участники группы компаний по месту их налогового резидентства (так называемый «вторичный механизм»).

Такая структура призвана обеспечить прозрачность, получение налоговыми органами наиболее полной информации для оценки потенциальных рисков по трансфертному ценообразованию.

На данный момент (2016) около 20 стран<sup>88</sup> приняли поправки в национальное законодательство или подготовили проекты соответствующих поправок, вводящие такую структуру документации по трансфертному ценообразованию. На 27 января 2016 года 31 государство подписало многостороннее соглашение между компетентными органами об автоматическом обмене сводными отчетами по странам (*Multilateral Competent Authority Agreement*)<sup>89</sup>, которые будут подаваться налогоплательщиками в соответствующие налоговые органы, по некоторым странам начиная с 2016 года. На саммите в Шанхае 26-27 февраля 2016 года министры финансов стран, входящих в G20, поддержали план, предусматривающий механизм участия в реализации рекомендаций, содержащихся в Плане действий BEPS (включая отчет по странам) стран, не входящих в G20 или ОЭСР<sup>90</sup>.

Таким образом, на современном историческом этапе продолжается активная работа ОЭСР по совершенствованию рекомендаций в отношении правил налогового контроля трансфертного ценообразования, как на национальном, так и на международном уровне, с целью повышения прозрачности отношений в группе компаний для эффективного налогового администрирования, усиления значения

---

<sup>88</sup> Австралия, Бельгия, Великобритания, Германия, Дания, Индия, Ирландия, Испания, Италия, Люксембург, Китай, Мексика, Нидерланды, Польша, США, Финляндия, Франция, Швейцария (с 2018 года), Южная Корея, Япония / Внедрение инициатив BEPS: Сводный отчет по странам (Country-by-Country Reporting). [Электронный ресурс] // Сайт PwC в России. Режим обращения: <http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2016-13-rus.pdf> (дата обращения: 30.12.2016).

<sup>89</sup> A boost to transparency in international tax matters: 31 countries sign tax co-operation agreement to enable automatic sharing of country by country information. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm> (дата обращения: 30.12.2016).

<sup>90</sup> OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers, Shanghai, People's Republic of China, 26-27 February 2016. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: <http://www.oecd.org/g20/topics/taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-february-2016.PDF> (дата обращения: 30.12.2016).

доктрины «существа над формой» при определении фактических обстоятельств совершения сделки для целей трансфертного ценообразования, которая призвана обеспечить их соответствие изменениям в деловой среде, вызванным глобализацией предпринимательской деятельности, возможностью ведения бизнеса через интернет и возрастанием значения нематериальных активов как фактора создания стоимости товаров, работ и услуг.

### **§ 1.3. Развитие правил налогового контроля трансфертного ценообразования в России**

В период проведения радикальных социально-экономических реформ общим принципом экономической политики Российской Федерации стал отказ государства от участия в ценообразовании и от государственного регулирования цен. Политика, получившая название политики либерализации цен, была закреплена в Указе Президента РФ от 03.12.1991 № 297 «О мерах по либерализации цен». С этого момента цены, кроме исключений, устанавливаемых государством (регулируемые цены), формируются с учетом рыночных факторов, а в гражданских правоотношениях действуют принципы диспозитивности и свободы договора, что в том числе означает право сторон определять условия, и в частности цену заключаемой между ними сделки по их свободному усмотрению<sup>91</sup>.

До вступления в силу НК РФ, в соответствии Законом Российской Федерации от 27.12.1991 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» по предприятиям, осуществляющим реализацию продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости, для целей налогообложения принималась рыночная цена на аналогичную продукцию (работы, услуги), сложившаяся на момент реализации. При определении и признании рыночной цены продукции (работ, услуг) использовались официальные источники информации о рыночных ценах на

---

<sup>91</sup> Статьи 9, 421, 422, абзац 2 пункта 1 статьи 424 ГК РФ.

продукцию (работы, услуги) и биржевых котировках, информационная база органов государственной власти и органов местного самоуправления и информация, предоставляемая налоговым органам налогоплательщиками<sup>92</sup>. Схожее правило было установлено и в отношении НДС<sup>93</sup>.

Таким образом, в отношении правил, действовавших до вступления в силу НК РФ можно отметить следующее: (1) порядок расчета рыночной цены отсутствовал, (2) рыночные цены применялись для целей налогообложения только при *занижении* цены продажи до уровня ниже фактической себестоимости продукции (работ, услуг), т.е. у налоговых органов отсутствовала возможность корректировки расходов при завышении цен продажи продавцом, (3) в качестве источника информации о рыночных ценах использовались в частности, «официальные источники информации», понятие которых в законодательстве РФ отсутствует до сих пор (2017), (4) понятие взаимозависимых лиц, или иной термин, обозначающий особенности отношений ассоциированных лиц отсутствовали.

---

<sup>92</sup> Пункт 5 статьи 2 Закона Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в ред. Федерального закона от 31.07.1998 № 141-ФЗ) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016). Также, как указывал Минфин России (Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 19.10.1999 № 04-02-05/1 «Порядок отнесения на себестоимость командировочных и представительских расходов предприятия» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016) при определении рыночной цены на продукцию (работы, услуги) налогоплательщик может в соответствии с Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» прибегнуть к услугам независимого оценщика.

<sup>93</sup> В соответствии со статьей 4 Закона Российской Федерации от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» (в ред. Федерального закона от 06.12.1994 № 57-ФЗ) ([Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)) по предприятиям, осуществляющим реализацию продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости, для целей налогообложения принимается рыночная цена на аналогичную продукцию (работы, услуги), сложившаяся на момент реализации, но не ниже фактической себестоимости. В случае, если предприятие не могло реализовать продукцию по ценам выше себестоимости из-за снижения ее качества или потребительских свойств (включая моральный износ) либо если сложившиеся рыночные цены на эту или аналогичную продукцию оказались ниже фактической себестоимости этой продукции, то для целей налогообложения применяется фактическая цена реализации продукции.

Первая часть НК РФ, вступившая в силу с 01 января 1999 года, содержит статью 40 НК РФ, в соответствии которой налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов были вправе проверять правильность применения цен в следующих сделках:

- 1) между взаимозависимыми лицами (статья 20 НК установила понятие и перечень взаимозависимых лиц);
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Статьей 40 НК РФ был установлен принцип «вытянутой руки»<sup>94</sup> и три метода для определения рыночных цен, которые применялись в строгой иерархии: (1) метод сопоставимых рыночных цен, (2) метод цены последующей реализации и (3) затратный метод. По сравнению с предыдущим регулированием список источников информации о рыночных ценах изменился незначительно, в качестве таких могли быть использованы официальные источники информации и биржевые котировки, источники в виде информационной базы органов государственной власти и органов местного самоуправления, и информации, предоставляемой налоговым органам налогоплательщиками были исключены. Таким образом, статьей 40 НК РФ был предусмотрен налоговый контроль трансфертного

---

<sup>94</sup> В соответствии с пунктом 3 статьи 40 НК РФ в случаях, предусмотренных пунктом 2 статьи 40 НК РФ, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги. Отметим, что напрямую НК РФ не называет данное правило принципом «вытянутой руки», однако такое название рассматриваемого принципа широко применяется на практике.

ценообразования, который проводился в рамках налоговых проверок, и в отношении всех видов налогов, а не только НДС и налога на прибыль.

Как указывает Л.П. Грундел на основе анализа судебной практики в отношении налогового контроля трансфертного ценообразования с 2006 по 2013 годы, «количество дел, выигранных налоговыми органами, незначительно и не превышает 8 процентов от общего количества налоговых споров в отношении используемых компаниями трансфертных цен»<sup>95</sup>. Среди причин такой низкой доли выигранных налоговыми органами дел она отмечает «недостаток доступной информации о рыночной цене, а также неспособность налоговых органов выявить сопоставимые сделки в целях осуществления проверки соответствия применяемых налогоплательщиком цен рыночному уровню, что может быть связано с уникальностью сделки, или ее единичным характером, а также с необоснованным использованием критериев сопоставимости»<sup>96</sup>.

Например, в отсутствие содержания понятия «официальные источники информации о рыночных ценах» налоговые органы вынуждены были применять источники по своему усмотрению, которые полностью отвергались судебной практикой: печатные издания (журналы, сборники оптовых цен, рекламные каталоги)<sup>97</sup>, сведения, предоставляемые торгово-промышленными палатами<sup>98</sup>,

---

<sup>95</sup> Грундел Л.П. Анализ практики осуществления налогового контроля применения трансфертного ценообразования в России // *Налоги и финансовое право*. 2014. № 11. С. 106.

<sup>96</sup> Там же.

<sup>97</sup> См., например, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 30.11.2009 по делу № А21-6042/2008, от 18.07.2008 по делу № А21-6466/2007, ФАС Уральского округа от 04.08.2009 по делу № Ф09-5504/09-СЗ, от 06.04.2009 по делу № Ф09-1858/09-С2, ФАС Западно-Сибирского округа от 24.02.2009 по делу № Ф04-762/2009(273-А27-40) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>98</sup> См., например, Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 08.10.2009 по делу № А32-12592/2007-3/226-2008-25/20-51/178, ФАС Уральского округа от 25.08.2009 по делу № Ф09-6206/09-СЗ, от 14.04.2009 по делу № Ф09-2116/09-СЗ [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

решения городского совета депутатов<sup>99</sup>, письма органов исполнительной власти<sup>100</sup>, письма агентств недвижимости<sup>101</sup>, результаты опроса покупателей<sup>102</sup>. Кроме того, налоговые органы были вынуждены использовать неофициальные, однако принимаемые судебной практикой источники информации о рыночных ценах, например, заключения экспертов, содержащие оценку стоимости товаров (работ, услуг)<sup>103</sup>, информацию о ценах самого налогоплательщика в сделках с другими контрагентами, если условия сделок сопоставимы<sup>104</sup> («внутренняя сопоставимость»), а также маркетинговые исследования, соответствующие принципам определения рыночных цен статьи 40 НК РФ, проведенные маркетинговыми или консалтинговыми агентствами<sup>105</sup>, торгово-промышленными палатами<sup>106</sup>, и налоговыми органами самостоятельно<sup>107</sup>.

---

<sup>99</sup> См., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.02.2009 по делу № А42-3046/2008 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>100</sup> См., например, Определение ВАС РФ от 20.11.2009 № ВАС-14694/09, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.03.2009 по делу № Ф04-1859/2009(3428-А70-40) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>101</sup> См., например, Постановление ФАС Московского округа от 01.09.2008 по делу № КА-А40/8012-08 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>102</sup> См., например, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 06.08.2008 по делу № Ф03-А24/08-2/3043 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>103</sup> См., например, Определения ВАС РФ от 26.06.2008 № 5460/07, от 23.06.2008 № 7495/08, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 19.06.2009 по делу № А11-10401/2008-К2-18/524, от 27.11.2008 по делу № А79-2506/2008, ФАС Уральского округа от 03.03.2008 по делу № Ф09-795/08-С3, ФАС Московского округа от 25.01.2008 по делу № КА-А40/11223-07 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>104</sup> См., например, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 02.07.2008 по делу № А82-11801/2007-14 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>105</sup> См., например, Постановление Президиума ВАС РФ от 12.01.2010 по делу № 10280/09, Постановления ФАС Московского округа от 18.12.2008 по делу № КА-А40/11054-08, от 20.08.2008 по делу № КА-А40/5199-08-2 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>106</sup> См., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.08.2009 по делу № А56-47926/2008 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>107</sup> См., например, Постановление Президиума ВАС РФ от 12.01.2010 по делу № 10280/09, Постановление ФАС Московского округа от 10.04.2008 по делу № КА-А40/1764-08-П

К 2010 году по сравнению с международной практикой, отраженной в измененном в 2010 году Руководстве ОЭСР, регулирование налогового контроля трансфертного ценообразования в России устарело, а именно, НК РФ предусматривал (1) неполный перечень доступных методов определения рыночных цен; (2) неполный перечень источников информации о рыночных ценах; (3) определение уровня рыночной цены через конкретную единую величину, а не диапазон; а также (4) отсутствие возможности заключения предварительных соглашений о ценообразовании (более подробно предварительные соглашения о ценообразовании рассмотрены в пункте 3.1.2 «Предварительный налоговый контроль трансфертного ценообразования. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения» настоящего исследования).

С 1 января 2012 года вступили в силу ныне действующие правила контроля за трансфертным ценообразованием. Изменение правил налогового контроля трансфертного ценообразования было призвано упорядочить и повысить эффективность налогового администрирования<sup>108</sup>. Для достижения данной цели были (1) расширен перечень методов определения рыночных цен, (2) отменена строгая иерархия методов, (3) расширен подход к допустимым источникам информации о рынке, (4) установлена возможность проведения симметричных корректировок налоговых баз двух взаимозависимых лиц – контрагентов (в случае, если налоговым органом или налогоплательщиком самостоятельно увеличена налоговая база по сделке с взаимозависимым лицом, другая сторона по сделке

---

[Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>108</sup> Пояснительная записка к законопроекту № 305289-5 «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения». [Электронный ресурс] // Сайт Государственной Думы Российской Федерации. Режим обращения: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=305289-5&02> (дата обращения: 11.09.2016).

сможет симметрично снизить свою налоговую базу<sup>109</sup>), (5) рыночный уровень цен рассчитывается как интервал, а не конкретная величина, (6) предусмотрена возможность заключения предварительных соглашений о ценообразовании для крупнейших налогоплательщиков.

Действующие правила налогового контроля трансфертного ценообразования в России основаны на Руководстве ОЭСР<sup>110</sup>, которое, в свою очередь, как упоминалось в настоящем исследовании, следовало за примером США. Так, обновленное регулирование, так же, как и Руководство ОЭСР предусматривает применение пяти методов определения рыночных цен:

1) Метод сопоставимых рыночных цен. Данный применяется для определения соответствия цены, используемой в анализируемой сделке, рыночной цене, если на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) есть хотя бы одна сопоставимая сделка с идентичными (или, в случае их отсутствия, — однородными) товарами (работами, услугами), и если информация об этой сделке является достаточной;

2) Метод цены последующей реализации – предполагает тестирование валовой рентабельности<sup>111</sup> налогоплательщика, который перепродает товары независимым сторонам без переработки. Он должен использоваться, если перепродавец не владеет нематериальными активами, которые оказывают существенное влияние на его валовую рентабельность;

---

<sup>109</sup> Статья 105.18 НК РФ.

<sup>110</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. [Электронный ресурс] // Сайт компании «Консультант Плюс». Режим обращения: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_129118/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_129118/) (дата обращения: 23.12.2015).

<sup>111</sup> В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 105.8 НК РФ валовая рентабельность определяется как отношение валовой прибыли к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость. Данные показатели отражаются в бухгалтерской отчетности компаний, а именно в Отчете о финансовых результатах (см. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 06.04.2015). [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)).

3) Затратный метод – предполагает тестирование валовой рентабельности затрат<sup>112</sup> налогоплательщика при совершении анализируемой сделки;

4) Метод сопоставимой рентабельности – предполагает тестирование операционной рентабельности<sup>113</sup> при совершении анализируемой сделки той стороны сделки, которая выполняет меньше функций, принимает на себя меньше экономических (коммерческих) рисков, чем контрагент по сделке, и не владеет нематериальными активами, которые оказывают существенное влияние на ее рентабельность;

5) Метод распределения прибыли – предполагает распределение совокупной прибыли, полученной всеми сторонами анализируемой сделки. Прибыль делится между участниками рассматриваемой сделки (группы однотипных сделок) в соответствии с их вкладом в совокупную полученную прибыль по сделке.

Проведение анализа сопоставимости сделок и компаний по новым правилам трансфертного ценообразования также следует за стандартами ОЭСР<sup>114</sup>. При проведении функционального анализа необходимо принимать во внимание такие факторы, как характеристика товаров или услуг, условия сделок, бизнес стратегии и условия рынка.

---

<sup>112</sup> В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 105.8 НК РФ валовая рентабельность затрат определяется определяемая как отношение валовой прибыли к себестоимости проданных товаров (работ, услуг). Данные показатели отражаются в бухгалтерской отчетности компаний, а именно в Отчете о финансовых результатах (см. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)).

<sup>113</sup> Операционная рентабельность представляет собой показатель, основанный на операционной прибыли компании. Пункт 1 статьи 105.8 НК РФ предусматривает такие показатели операционной рентабельности как рентабельность затрат, рентабельность продаж, рентабельность активов, рентабельность коммерческих и управленческих расходов. Данные для расчета операционной рентабельности отражаются в бухгалтерской отчетности компаний, а именно в Отчете о финансовых результатах (см. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 06.04.2015). [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)).

<sup>114</sup> Калинин С.И. Сопоставимость условий сделок и функциональный анализ в НК РФ и руководстве ОЭСР о трансфертном ценообразовании // Закон. 2013. № 1. С. 77 - 80.

Что касается источников информации о ценах в сопоставимых сделках (или рентабельности сопоставимых компаний, если применяется какой-либо иной метод, за исключением метода сопоставимых рыночных цен), допускается использование данных внутренних (совершенных самим налогоплательщиком с независимыми лицами) и внешних сопоставимых сделок (совершенных между двумя независимыми лицами на рынке), но первые имеют приоритет. Допускается использование таких источников информации, как коммерческие базы данных, данные органов государственной власти и биржевая информация о ценах. Законодательство не запрещает прямо использование данных об иностранных сопоставимых сделках (рентабельности иностранных компаний), но отдает приоритет российским сопоставимым сделкам (рентабельности российских компаний). Так же как и во многих европейских странах, цена в контролируемых сделках признается рыночной, если попадает в интервал 25%-75% от цен (рентабельности) сопоставимых сделок (компаний)<sup>115</sup>.

Кроме того, законодательство прямо допускает проведение симметричных корректировок налоговой базы между сторонами в сделке, если обе стороны сделки являются российскими компаниями.

По сравнению с ранее действовавшим регулированием на налогоплательщиков возложена значительная административная нагрузка в виде подготовки следующих документов: (1) уведомления о контролируемых сделках, направляемого ежегодно, а также (2) документации в отношении контролируемых

---

<sup>115</sup> Ученые экономисты отмечают, что, по выбору хозяйствующего субъекта возможны «три варианта установления уровня цены: (1) минимальный уровень, определяемый затратами; (2) максимальный уровень, сформированный спросом; (3) оптимально возможный уровень цены» (Салимжанов И.К. Ценообразование и налогообложение. Учебник / И. К. Салимжанов, О. В. Португалова, Е. А. Морозова; Под ред. И. К. Салимжанова. М.: Кнорус, 2002. С.71). Отсюда следует, что цена может колебаться между минимальным и максимальным уровнями, установленными объективно существующим механизмом рынка. Именно поэтому «представляется, что сравниваться цена сделки должна не с рыночной ценой, которая зафиксирована в строго определенном размере, а именно с «уровнем» - неким диапазоном рыночных цен» (Сеидов А. Контроль над трансфертным ценообразованием и принцип «вытянутой руки» в российском законодательстве // Банковское право. 2002. № 4. С. 8).

сделок, направляемой по требованию налоговых органов в рамках специальной проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, отличной от налоговых проверок (далее – Проверка трансфертного ценообразования). Проверка трансфертного ценообразования отлична от камеральных и выездных налоговых проверок, проводится исключительно центральным аппаратом Федеральной налоговой службы России (далее – Центральный аппарат ФНС), и исключительно в отношении контролируемых сделок<sup>116</sup>; содержание и анализ данной проверки проводится далее, в пункте 3.1.1.2 «Проверка трансфертного ценообразования как форма налогового контроля» настоящего исследования).

Также, Россия поддержала инициативы, разработанные в рамках Плана действий BEPS в качестве участника G20 (на уровне соответствующих политических деклараций саммитов G20) и имеет намерение имплементировать результаты деятельности стран в рамках решения задач данного отчета, в частности, по введению трехуровневой структуры документации по контролируемым сделкам в 2017 - 2018 годах<sup>117</sup>. Как отражено в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов<sup>118</sup>, в плановом периоде предполагается:

1) пересмотр требований к раскрытию информации о контролируемых сделках, содержащейся в документации о ценообразовании в целях налогового контроля и в уведомлениях о контролируемых сделках, в том числе с учетом

---

<sup>116</sup> Контролируемыми сделками являются сделки между взаимозависимыми лицами, а также некоторые виды сделок между не взаимозависимыми лицами с учетом критериев, предусмотренных статьей 105.14 НК РФ.

<sup>117</sup> Добрикова Е. Критерии контролируемых сделок могут быть пересмотрены. 24.03.2016 [Электронный ресурс] // Сайт ООО «НПП «ГАРАНТ-СЕРВИС». Режим обращения: <http://www.garant.ru/news/704748/> (дата обращения 28.09.2016).

<sup>118</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов. [Электронный ресурс] // Сайт Минфина России. Режим обращения: [http://minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP\\_2016-2018.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf) (дата обращения: 04.04.2016).

предложений, опубликованных ОЭСР в рамках Отчета ОЭСР о размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения.

Так, например, на общественном обсуждении на данный момент (2017) находится законопроект<sup>119</sup>, вводящий требования по подготовке страновых сведений по международной группе компаний (страновой отчет (*Country-by-Country Report* в терминологии Плана действий BEPS), глобальной документации по международной группе компаний (*Master File*) и национальной документации (*Local File*)). Как и предполагалось в Отчете ОЭСР о размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения страновые сведения должны будут предоставляться в отношении международной группы. Международная группа определена как совокупность организаций-участников, связанных между собой посредством участия (владения) и (или) контроля, в отношении которой составляется консолидированная финансовая отчетность, и которая включает в себя хотя бы одну организацию, которая является налоговым резидентом Российской Федерации, и одну организацию, которая не является налоговым резидентом Российской Федерации.

Данным законопроектом в НК РФ вносится новый раздел VII-1, которым будут регулироваться особенности автоматического обмена финансовой информацией с иностранными государствами для налоговых целей, автоматического обмена страновыми отчетами, а также новый пункт, регламентирующий участие иностранных налоговых органов в налоговых проверках.

Кроме того, 16 ноября 2014 года вступил в силу Федеральный закон № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по

---

<sup>119</sup> Законопроект «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний)». [Электронный ресурс] // Федеральный портал проектов нормативных правовых актов. Режим доступа: <http://regulation.gov.ru/projects#npa=41254> (дата обращения: 05.02.2017)

налоговым делам»<sup>120</sup>. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (далее – Конвенция) расширила возможности российских налоговых органов по получению информации от их зарубежных налоговых администраций. Конвенция прямо предусматривает такие формы помощи, как: (1) автоматический и произвольный обмен информацией, (2) проведение одновременных налоговых проверок, (3) проведение налоговых проверок за рубежом, (4) помощь по взысканию налогов, включая применение обеспечительных мер в других государствах, (5) направление документов по запросу налоговых органов. Для реализации Конвенции<sup>121</sup> 27 января 2017 года Российская Федерация подписала многостороннее Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами от 27.01.2016<sup>122</sup>.

2) уточнение порядка применения методов определения цен для целей налогообложения, предусмотренных главой 14.3 НК РФ;

3) уточнение условий, при которых внешнеторговые сделки товарами, составляющими основные статьи экспорта Российской Федерации (нефть и товары, выработанные из нефти, черные металлы, цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни), признаются контролируемыми;

4) уточнение полномочий Федеральной налоговой службы (далее – ФНС) и территориальных налоговых органов при реализации положений раздела V.1 НК РФ.

---

<sup>120</sup> Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // «Собрание законодательства РФ», 10.11.2014, № 45, ст. 6135.

<sup>121</sup> Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988). [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.01.2017).

<sup>122</sup> Seven more jurisdictions sign tax co-operation agreement to enable automatic sharing of country-by-country information (BEPS Action 13). [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: [http://www.oecd.org/tax/seven-more-jurisdictions-sign-tax-co-operation-agreement-to-enable-automatic-sharing-of-country-by-country-information-beps-action-13.htm?utm\\_source=Adestra&utm\\_medium=email&utm\\_content=Read%20the%20press%20release&utm\\_campaign=Tax%20News%20Alert%2027-01-2017&utm\\_term=demo](http://www.oecd.org/tax/seven-more-jurisdictions-sign-tax-co-operation-agreement-to-enable-automatic-sharing-of-country-by-country-information-beps-action-13.htm?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=Read%20the%20press%20release&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2027-01-2017&utm_term=demo) (дата обращения: 02.02.2017).

Кроме того, предполагается разработка порядка заключения соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства.

#### **§ 1.4. Применение Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию в России**

Российские правила налогового контроля трансфертного ценообразования основаны на Руководстве ОЭСР<sup>123</sup>, которое, в свою очередь является «основным рекомендательно-методическим документом в области налогового регулирования трансфертного ценообразования, положения которого в той или иной степени учитываются в законодательстве и правоприменительной деятельности различных стран мира, в том числе тех, которые не являются участниками ОЭСР»<sup>124</sup>. Судебная практика, складывающаяся в России на данный момент, принимает во внимание Руководство ОЭСР при разрешении вопросов трансфертного ценообразования, использует его как дополнительный аргумент для обоснования решения.

Например, разрешая спор в деле ЗАО «Королевский Банк Шотландии»<sup>125</sup>, суд «обоснованно принял во внимание» положения Руководства ОЭСР, которая

---

<sup>123</sup> П. 8 Раздела 1 Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. // [Электронный ресурс] // Сайт компании «Консультант Плюс». Режим обращения: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_129118/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_129118/) (дата обращения: 23.12.2015).

<sup>124</sup> Мамбеталиева А.Н. Контроль за трансфертным ценообразованием в государствах - членах ЕврАзЭС (правовой обзор) // Финансовое право. 2010. № 6. С. 34.

<sup>125</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.04.2011 по делу № А56-94331/2009 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

объединяет 30 стран-участников и сотрудничает более чем с 70 странами, включая Российскую Федерацию, и Модельной налоговой конвенции ОЭСР, поскольку в рассматриваемой ситуации имеет место налогообложение прибыли, полученной при реализации прав и обязанностей по международным соглашениям, в которых использован ряд терминов и понятий (в том числе определяющих принципы распределения прибыли и бремени расходов между их участниками - принцип «вытянутой руки»), закрепленных именно в названных Рекомендациях и Конвенции.

В деле ООО «Объединенные Пивоварни Хейнекен»<sup>126</sup> суд указал, что в соответствии с представленным в материалы дела письмом Министерства экономического развития Российской Федерации от 17.09.2009 № Д 13-1621 установленный агентским договором способ распределения вознаграждения агента между несколькими принципалами соответствует международной практике, в частности, Руководству ОЭСР.

По делу ООО «Эквант»<sup>127</sup> суд руководствовался следующим. Руководство ОЭСР предписывает при анализе трансфертного ценообразования по внутригрупповым услугам установить, во-первых, были ли оказаны данные услуги, а во-вторых, соответствуют ли отношения по оказанию этих услуг принципу «вытянутой руки», то есть могут ли они иметь место между независимыми лицами, не связанными волей контролирующей компании. С этой точки зрения спорные расходы по лицензионному соглашению также не могут быть признаны для целей налогообложения, так как в силу отсутствия объекта лицензионного соглашения их нельзя считать реальными, а независимый субъект по той же причине подобное соглашение не заключил бы.

---

<sup>126</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2010 по делу № А40-131465/09-142-981 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>127</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2015 по делу № А40-28065/13 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) указывает, что использование положений Руководства ОЭСР возможно в отношении трансграничных сделок (то есть сделок, в результате совершения которых возникают налоговые последствия в нескольких юрисдикциях), но исключительно при условии, *если это не противоречит положениям законодательства Российской Федерации о налогах и сборах*<sup>128</sup>.

В каких ситуациях данное противоречие возникает?

Рассмотрим пример, когда в своем письме Минфин России учел «общепринятый в международной практике подход» к применению правил налогового контроля трансфертного ценообразования, содержащийся в Руководстве ОЭСР<sup>129</sup>. Минфин России указал, что, исходя из совокупности норм НК РФ, а также экономического содержания метода цены последующей реализации, затратного метода, метода сопоставимой рентабельности и метода распределения прибыли с учетом общепринятых в международной практике подходов к их применению, содержащихся в Руководстве ОЭСР, предмет сделки имеет второстепенное значение<sup>130</sup>. Действительно, если в рамках анализируемой сделки компания осуществляет производство автомобилей, то деятельность компаний, производящих спецтехнику является более сопоставимой с деятельностью такой компании по сравнению с деятельностью компаний, продающих автомобили.

---

<sup>128</sup> Письма Минфина России от 18.03.2015 № 03-01-18/14680, от 18.06.2013 № 03-01-18/22698. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016). На наш взгляд, следует признать позицию Минфина России о применимости Руководства ОЭСР только к трансграничным сделкам, нарушающим принцип равенства налогообложения – вышеописанный подход должен в равной мере применяться ко всем налогоплательщикам и ко всем сделкам.

<sup>129</sup> Письмо Минфина России от 16.08.2013 № 03-01-18/33520. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>130</sup> На практике было установлено, что в рамках анализа сопоставимости для методов, основанных на индикаторах валовой или чистой прибыли, функциональной сопоставимости часто уделяется большее внимание, чем сопоставимости характеристик товаров (Подпункт 1.41 пункта D.1.2.1 Раздела I Руководства ОЭСР).

НК РФ<sup>131</sup> в этом случае лишь перечисляет критерии сопоставимости, и таким образом, равнозначно оценивает и предмет, и функции сторон в рамках сделки.

Приведем несколько других примеров, когда применение налоговыми органами и налогоплательщиками рекомендации Руководства ОЭСР, не предусмотренной НК РФ, могло бы оказаться обоснованным. Необходимо отметить, что все они касаются применения методов трансфертного ценообразования для расчета рыночного уровня цен (рентабельности).

### *1. Выбор «тестируемой» стороны*

При применении метода сопоставимой рентабельности с рыночным интервалом рентабельности сопоставляется рентабельность той стороны анализируемой сделки, которая отвечает следующим требованиям: (1) сторона анализируемой сделки осуществляет функции, вклад которых в полученную прибыль по сделкам, последовательно совершенным с одним и тем же товаром, меньше, чем вклад другой стороны анализируемой сделки; (2) сторона анализируемой сделки принимает меньшие экономические (коммерческие) риски, чем другая сторона анализируемой сделки; (3) сторона анализируемой сделки не

---

<sup>131</sup> На основании пункта 4 статьи 105.5 НК РФ при определении сопоставимости сделок, а также для осуществления корректировок коммерческих и (или) финансовых условий сделок производится анализ следующих характеристик анализируемой и сопоставляемых сделок, которые могут оказывать существенное влияние на коммерческие и (или) финансовые условия сделок, сторонами которых не являются лица, признаваемые взаимозависимыми:

- 1) характеристик **товаров (работ, услуг), являющихся предметом сделки;**
- 2) характеристик **функций, выполняемых сторонами сделки в соответствии с обычаями делового оборота, включая характеристики активов, используемых сторонами сделки, принимаемых ими рисков, а также распределение ответственности между сторонами сделки и прочие условия сделки (далее в НК РФ- функциональный анализ);**
- 3) условий договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);
- 4) характеристик экономических условий деятельности сторон сделки, включая характеристики соответствующих рынков товаров (работ, услуг), оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг);
- 5) характеристик рыночных (коммерческих) стратегий сторон сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг).

владеет объектами нематериальных активов, оказывающими существенное влияние на уровень рентабельности<sup>132</sup>.

В случае, если сторона анализируемой сделки не отвечает описанным выше требованиям, для сопоставления с рыночным интервалом рентабельности выбирается та сторона анализируемой сделки, которая в наибольшей степени отвечает указанным требованиям<sup>133</sup>.

Данное правило основано на экономических принципах: чем сторона «проще» (т.е. чем меньше функций, рисков и активов она на себя берет), тем меньше факторов влияют на ее рентабельность по сделке, и тем скорее эта рентабельность является «чистым» показателем, отражающим прибыльность именно от анализируемой сделки (например, от передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг). Чем больше активов, рисков и функций берет на себя сторона, тем большую долю прибыли она вправе получить. Тестируя сторону, которая обладает значительными нематериальными активами, сложно будет определить, за счет чего установился тот или иной уровень рентабельности, какая часть прибыли «принадлежит» нематериальному активу, а какая собственно анализируемой сделке.

Однако на практике складываются ситуации, когда рентабельность более «простой» стороны все же больше подвержена влияниям, чем рентабельность более «сложной» стороны, или не может быть рассчитана.

Например, компания имеет возможность «компенсировать» свою заниженную/завышенную рентабельность за счет цен в последующих сделках со своими взаимозависимыми лицами. Например, приобретая товары у одного взаимозависимого лица по заниженным ценам, перепродает их другому взаимозависимому лицу по завышенным ценам. Такими действиями не только выравнивается уровень рентабельности, но и усиливается эффект от низконалоговой юрисдикции.

---

<sup>132</sup> Пункт 6 статьи 105.12 НК РФ.

<sup>133</sup> Пункт 7 статьи 105.12 НК РФ.

Приведем второй пример. Компания, приобретающая услуги, является более «простой», т.к. услуги оказывает (работы выполняет) и соответственно основные функции выполняет другая компания – исполнитель. Однако, если компания, занимающаяся производством товаров, приобретает консультационные услуги, вся ее рентабельность основана именно на деятельности от производства и продажи товаров, и выделить из нее часть, относящуюся к сделке по приобретению консультационных услуг, не представляется возможным.

В такой ситуации Руководство ОЭСР предлагает ориентироваться не столько на функциональный профиль компании, сколько на качество информации: тестируемой может быть избрана та сторона по сделке, в тестирование которой даст наиболее обоснованный результат<sup>134</sup>.

В рассматриваемых примерах хотя НК РФ и не предполагает такой подход, более обоснованный результат может дать тестирование компании, (1) покупающей товар у взаимозависимого лица, и перепродающего его независимым лицам (для первой ситуации), хотя бы даже такая компания имеет более сложный набор функций, рисков и активов в сделке, (2) оказывающей консультационные услуги (для второй ситуации).

## *2. Расчет рентабельности стороны сделки, выполняющей функции посредника*

Расчет рентабельности по сделке для применения затратного метода, метода цены перепродажи и метода сопоставимой рентабельности производится на основании данных бухгалтерского (финансового) учета по формулам, установленным НК РФ<sup>135</sup>. Данные формулы применяются ко всем видам сделок одинаково и не подразумевают каких-либо исключений. Согласно положениям Руководства ОЭСР, при оказании услуг, когда исполнитель по сути выступает в

---

<sup>134</sup> Тестируемой стороной является то лицо, в отношении которого метод трансфертного ценообразования может быть применен наиболее обоснованным образом и в отношении которого могут быть найдены наиболее обоснованные сопоставимые данные (Подпункт 3.18. А 3.3. Раздела III Руководства ОЭСР).

<sup>135</sup> пункт 2 статьи 105.8 НК РФ.

качестве посредника, некоторые расходы могут учитываться в цене без надбавки<sup>136</sup>. Т.е. в таких сделках, при расчете рентабельности можно учитывать только те расходы, которые понесены посредником при выполнении только его посреднической деятельности, и, таким образом, рассчитать его действительную рентабельность в сделке.

Учет полной суммы расходов посредника (в т.ч. «перевыставляемых» заказчику накладных расходов на привлечение третьих лиц), как на данный момент установлено в НК РФ, приводит к уменьшению его рентабельности в сделке, что некорректно отражает его финансовый результат и не соответствует его роли в сделке. При этом, в НК РФ содержится достаточно широкое правило о том, что при анализе сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональном анализе должны учитываться функции, выполняемые сторонами сделки<sup>137</sup>.

### *3. «Портфельный» подход*

В соответствии с НК РФ финансовый результат должен рассчитываться по каждой анализируемой сделке по отдельности для оценки рыночности цен в ней. Руководство ОЭСР позволяет использовать так называемый «портфельный подход», подразумевающий объединение сделок в группу для оценки рыночности цен в них, если они связаны друг с другом экономической логикой<sup>138</sup>. Данный подход представляет собой бизнес-стратегию по объединению налогоплательщиком конкретных сделок в группы для получения оптимальной прибыльности скорее по всей совокупности сделок, нежели обязательно по каждому виду продукции, входящему в «портфель». Например, налогоплательщик может продавать некоторые товары с низкой прибылью или даже с убытком, поскольку данные товары создают спрос на другую продукцию и/или относящиеся к ним услуги этого же налогоплательщика, продажа/оказание которых приносит

---

<sup>136</sup> пункты 2.93 и 7.36 Руководства ОЭСР.

<sup>137</sup> Подпункт 2 пункта 4 и пункт 6 статьи 105.5 НК РФ

<sup>138</sup> Подпункт 3.10 пункта А 3.1 Раздела III Руководства ОЭСР.

высокую прибыль (например, оборудование и связанные с ним товары для их послепродажного обслуживания, такие как автоматы по продаже кофе и кофейные капсулы, или принтеры и картриджи). «Портфельный» подход является примером бизнес-стратегии, учет которой может быть необходим при анализе сопоставимости и проверке надежности сопоставимых данных.

В НК РФ также содержится общее положение о том, что при анализе сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональном анализе должны учитываться рыночные (коммерческие) стратегии сторон сделки, оказывающие влияние на цены товаров (работ, услуг)<sup>139</sup>.

Рассмотрев выше четыре примера (включая пример, рассмотренный Минфином России), когда подход НК РФ отличается от подхода Руководства ОЭСР необходимо ответить на вопрос, вызвано ли такое отличие пробелами в законодательстве или дискрецией законодателя?

Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными<sup>140</sup>. Вопрос об экономическом основании налога является дискуссионным. В.М. Зарипов отмечает, что «экономико-правовая природа налога выражается в экономическом основании налога (ЭОН). Несмотря на то, что принцип экономического основания налога закреплен в налоговом законодательстве более 15 лет... в науке и практике до сих пор не сформулировано определения понятия ЭОН»<sup>141</sup>. Например, С.В. Овсянников отмечает, что «объект налогообложения - это экономическое основание налога, отраженное в правовой форме»<sup>142</sup>. В.М. Зарипов считает, что «экономическое основание налога - это добавленная стоимость, прибыль, чистый доход, природная рента, выгода от

---

<sup>139</sup> Подпункт 5 пункта 4 и пункт 10 статьи 105.5 НК РФ.

<sup>140</sup> Пункт 3 статьи 3 НК РФ.

<sup>141</sup> Зарипов В.М. Понятие «экономическое основание налога». Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам VII Международной научно-практической конференции. М.: Статут, 2014. С. 105.

<sup>142</sup> Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права //Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. М.: 2009. № 1. С. 88.

использования социально обеспеченных трудовых ресурсов или иная экономическая выгода, полученная налогоплательщиком»<sup>143</sup>.

Нашему пониманию близка позиция И.А. Хавановой, по мнению которой принцип экономического основания является одним из элементов «более объемного принципа экономической обоснованности налогов», одним из аспектов которого является «обязанность законодателя обеспечить экономическую логику не только в поэлементной конструкции налога, но и в построении всей системы налогов и сборов... Экономическая система, как и любая другая система, обладает внутренней целостностью, и это объективное единство закономерно связанных предметов и явлений, познанных экономической наукой, должно приниматься во внимание наукой правовой»<sup>144</sup>. Схожие позиции выражают С.В. Савсерис<sup>145</sup>, Е.А. Ровинский (по его мнению, финансовые правоотношения «являются юридической формой выражения и закрепления финансовых отношений, которые сами, в свою очередь, являются формой определенных экономических отношений»<sup>146</sup>).

В.М. Зарипов отмечает, что «призывы Председателя ВАС РФ А.А. Иванова шире использовать экономический анализ при разрешении налоговых споров<sup>147</sup> вызывают у юристов опасения, что, «посчитав экономику с Большой буквы единственной целью права, можно к несчастью, спровоцировать конец Права с большой буквы»<sup>148</sup>.

---

<sup>143</sup> Зарипов В.М. Налоговая льгота: понятие и основные элементы // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2011 года. М.: Норма, 2013. С. 68.

<sup>144</sup> Хаванова И.А. Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения // Налоги. 2013. № 5. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>145</sup> Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права // Налоговые споры: опыт России и других стран. 2012. С. 14 – 15.

<sup>146</sup> Ровинский, Е.А. Основные вопросы теории советского права / Е.А. Ровинский. М.: Госюриздат, 1960. С. 134.

<sup>147</sup> См.: Пушкарская А. Судьям навязывают учебники экономики. Высший арбитражный суд зовет судить не только по букве закона, но и по существу // Коммерсантъ. 2012. 3 декабря; Устинов Г. неформальный подход. Судей призвали пользоваться экономическим анализом при рассмотрении споров // Российская бизнес-газета. 2012. 11 декабря.

<sup>148</sup> Барьер Ф., Грядов А., Дидье Ф., Дюпишо Ф. Цвилистические правовые традиции под вопросом (по поводу докладов Doing Business Всемирного банка): Пер. с фр. М., 2007. С. 150.

Правила налогового контроля трансфертного ценообразования в части применения методов трансфертного ценообразования не могут быть основаны ни на чем ином, кроме как на экономических закономерностях, оказывающих влияние на цену в сделках на рынке, поскольку именно они призваны рассчитать цену (рентабельность) на «расстоянии «вытянутой руки». Именно поэтому логика и цель применения методов трансфертного ценообразования у НК РФ и Руководства общая. Так, зачастую НК РФ воспроизводит правила о сопоставимости условий сделок и функциональном анализе сторон сделок<sup>149</sup>, а также устанавливает общий с Руководством ОЭСР механизм применения методов. Наличие в Руководстве ОЭСР более конкретного, по сравнению с НК РФ правила может свидетельствовать о пробеле в российском законодательстве.

В связи с этим, в части применения методов трансфертного ценообразования, когда в НК РФ установлено более общее по сравнению с Руководством ОЭСР правило, Руководство ОЭСР может применяться как восполняющее пробелы в российском регулировании. Причем, такое применение будет означать применение не столько Руководства ОЭСР, сколько обоснованного экономического подхода, подкрепленного опытом международной практики. Т.е. при таком подходе Руководство не изменит изначальную цель налогового контроля трансфертного ценообразования, а наоборот, позволит приблизиться к ней, обогатить и унифицировать практику применения методов трансфертного ценообразования на глобальном уровне. Для того, чтобы удостовериться в правильности применения описанного выше подхода в каждом конкретном случае, при решении вопроса о возможности применения рекомендаций Руководства ОЭСР представляется необходимым удостовериться в наличии правила НК РФ, выявить его

---

Цит. по: Зарипов В.М. Понятие «экономическое основание налога». Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам VII Международной научно-практической конференции. М.: Статут, 2014. С. 108.

<sup>149</sup> Калинин С.И. Сопоставимость условий сделок и функциональный анализ в НК РФ и руководстве ОЭСР о трансфертном ценообразовании // Закон. 2013. № 1. С. 77 - 80.

экономическую логику и цель и экономическую логику и цель рекомендации Руководства ОЭСР, затем проследить их общность.

И.А. Хаванова справедливо отмечает, что «применительно к налоговому праву экономический анализ необходим там, где неопределенность нормы не устраняется без его проведения, где без такого анализа невозможно постижение ее содержания. Речь идет не столько об установлении смысла конкретной нормы, сколько о постижении общего контекста интерпретируемых норм. Экономический анализ налогового права есть подход к объяснению, толкованию, развитию содержания налогового закона согласно экономическим принципам...указание законодателя на наличие экономического основания создает предпосылки для его выявления»<sup>150</sup>.

А.В. Демин, при рассмотрении проблем применения так называемого «мягкого права» указывает: «главная цель текущего обновления российского законодательства о трансфертном ценообразовании — необходимость его более полного приближения к международным стандартам, правилам и рекомендациям, носящим в большинстве своем «мягко-правовой» характер. В подобных случаях мягко-правовой инструмент можно рассматривать как составную часть (один из этапов) многоступенчатого процесса правообразования как на международном, так и на национальном уровнях»<sup>151</sup>. Однако отметим, что при обосновании

---

<sup>150</sup> Хаванова И.А. Экономическое основание налога, или *Noto economicus* в налоговом праве? // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2012 года. 2014. С. 113.

<sup>151</sup> Демин А. В. «Мягкое право» в эпоху перемен: опыт компаративного исследования. Монография / А. В. Демин. М.: «Прспект», 2016. С.92. Отметим, что предметом дискуссии в научной литературе является схожий с анализируемой в данном параграфе проблемой вопрос о применении Официальных комментариев к Модельной конвенции ОЭСР, также относящихся к так называемому «мягкому праву». И.А. Хаванова, подробно рассматривая данный вопрос, отмечает, что позиции о юридическом статусе Официальных комментариев и степени обязательности их положений, представленные в отечественной литературе, существенно разнятся (они рассматриваются как «источник толкования» (Панова И.В.), как «источник международного налогового права» (Винниченко А.Д.), как имеющие обязательный характер (Демин А.В.), и как необязательные (Мачехин В.А.)) и приходит к выводу об определении Официальных комментариев к Модельной конвенции ОЭСР «в качестве средства толкования, которое, в зависимости от конкретной ситуации, может иметь статус основного либо

возможности применения Руководства ОЭСР в настоящем исследовании мы основываемся скорее на принципе экономической обоснованности налогообложения, чем на концепции «мягкого права».

Таким образом, применение рекомендаций Руководства ОЭСР в России в отношении методов трансфертного ценообразования возможно для восполнения пробелов российского налогового законодательства, в случае, если экономическая логика и цель методов трансфертного ценообразования в Руководстве ОЭСР и в НК РФ совпадают, т.е. когда рекомендации Руководства ОЭСР дополняют существующее правило НК РФ. В отсутствие прямых указаний НК РФ возможность учета рекомендаций Руководства позволит компаниям и налоговым органам более глубоко проанализировать экономический смысл совершаемых операций и последствий, которые должны наступить в результате этих операций, и применить экономически логичный подход.

Рассмотрим противоположный пример. При разрешении спора о завышенных расходах ЗАО «МУМТ» доводы заявителя о распределении расходов на российских участников группы в соответствии с принципами ОЭСР по трансфертному ценообразованию были отклонены судом апелляционной инстанции как не соответствующие положениям налогового законодательства, которое в рассматриваемый период исключало возможность применения Руководства ОЭСР, не предусматривало принятия расходов на основании соглашений о внутригрупповом распределении расходов (*Cost Contribution Arrangements*) и не допускало возможности передачи расходов между самостоятельными юридическими лицами»<sup>152</sup>.

---

дополнительного. При этом, давая юридическую квалификацию комментарию, ... более точно говорить о его положениях, а не о документе в целом» (Хаванова И.А. К дискуссии о правовой природе Официального комментария к Модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. 2016. № 5. С. 43 – 46 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.01.2017)).

<sup>152</sup> Определения Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.07.2013 № ВАС-7048/13 по делу № А40-62131/12-91-355, от 22.05.2014 № ВАС-6044/14 по делу № А40-60626/12-20-338 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

Данный подход представляется обоснованным, поскольку положения Руководства ОЭСР, имея рекомендательный характер, очевидно, не могут применяться к процедурным правилам налогового контроля трансфертного ценообразования, поскольку в этой области действует дискреция законодателя в выборе административно-правовых средств обеспечения налогового регулирования (например, в части определения перечня контролируемых сделок, порядка проведения проверок полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, соглашений о ценообразовании). Иной подход нарушал бы экономическую безопасность и суверенитет Российской Федерации.

## **Глава 2. Восстановление имущественного интереса государства как цель налогового контроля трансфертного ценообразования**

Целью налогового контроля трансфертного ценообразования является восстановление имущественного интереса государства в случае недоплаты налогов организациями, произведенного с помощью манипулирования цен в сделках. Восстановление имущественного интереса государства осуществляется за счет так называемой «корректировки налоговой базы» (*Tax Base Adjustment, Primary Adjustment*), как принудительной, со стороны налогового органа, так и самостоятельной, со стороны налогоплательщика. Данная глава посвящена рассмотрению правил корректировки налоговой базы, применяемых в мировой практике и в России, существу корректировки налоговой базы, положению правил о корректировке налоговой базы среди российских налогово-правовых институтов, вопросу соблюдения баланса частных и публичных интересов при корректировке налоговой базы.

### **§ 2.1. Принципы корректировки налоговой базы в мировой практике и в Российской Федерации**

#### **2.1.1 Принципы корректировки налоговой базы в мировой практике**

Для того чтобы произвести корректировку налоговой базы необходимо рассчитать уровень «условно полученной налоговой базы» применительно к конкретной сделке. За сто лет попыток найти решение данного вопроса было разработано два подхода - принцип «вытянутой руки» (*Arm's Length Principle*) и принцип «распределения прибыли между компаниями на основе формулы» (*Global Formulary Apportionment*).

### 2.1.1.1 Принцип «вытянутой руки»

Принцип «вытянутой руки» представляет собой международный подход к корректировке налоговой базы, возникший еще в 20-е годы XX века и закрепленный в статье 9 Модельной конвенции ОЭСР<sup>153</sup>. Данный принцип заключается в том, что если между двумя предприятиями (*Enterprises*) в их коммерческих и финансовых взаимоотношениях устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между двумя независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая могла бы быть начислена одному из предприятий, но из-за наличия этих условий не была ему начислена, может быть включена в прибыль этого предприятия и, соответственно, обложена налогом. В соответствии с данным принципом налогообложению подлежит прибыль, сформированная на основе «свободной цены, которая была бы установлена независимыми контрагентами, совершающими такую же или аналогичную сделку в таких же или аналогичных условиях»<sup>154</sup>, иными словами, цены «на расстоянии «вытянутой руки»».

Принцип «вытянутой руки» имеет следующие положительные качества, отмеченные в Руководстве ОЭСР, по причине которых он был имплементирован большинством стран мира, как в национальное законодательство, так и в международные соглашения об избежании двойного налогообложения:

1. создание равного налогового режима как для аффилированных, так и для независимых компаний, чем обеспечивается справедливость налогообложения, равенство условий хозяйствования<sup>155</sup>;

---

<sup>153</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm> (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>154</sup> McCarten William J. International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Handbook. Tax Policy Division / William J. McCarten; FAD IMF. — Washington, D.C., 1995. P. 222.

<sup>155</sup> Пункт 1.8 Руководства ОЭСР.

2. универсальный характер данного принципа, т.е. применимость в подавляющем большинстве случаев<sup>156</sup> к различным видам сделок налогоплательщиков, если не напрямую, то с помощью анализа различных показателей рентабельности.

В то же время, принцип «вытянутой руки» имеет определенные недостатки как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, отмеченные такими учеными как Ревен Ави-Йонах (*Reuven S. Avi-Yonah*), Кимберли Клаузинг (*K.A. Clausing*) и Майкл Дарст (*M.C. Durst*)<sup>157</sup>, Ли Шеппард (*L.A. Sheppard*), США, и Сол Пиччиотто<sup>158</sup> (*S. Picciotto*), Великобритания<sup>159</sup>. Профессор Лоррейн Эден (*L. Eden*), США, предлагает разделить все замечания относительно данного принципа на два основных комментария<sup>160</sup>:

1. «Злоупотребление трансфертным ценообразованием» или «манипулирование трансфертным ценообразованием» (*Abusive Transfer Pricing*). При использовании принципа «вытянутой руки» группы компаний имеют возможность использовать трансфертное ценообразование для минимизации корпоративных налогов на прибыль. В результате большая часть прибыли групп компаний не подвергается налогообложению. Рассмотрим пример компании

---

<sup>156</sup> Пункт 1.9 Руководства ОЭСР.

<sup>157</sup> Avi-Yonah, R.S., Clausing K.A. and Durst M.C. Allocating business profits for tax purposes: A proposal to adopt a formulary profit split // Florida Tax Review. 2009. Vol.9, No 5. [Электронный ресурс] // Сайт The University of Michigan Law School Scholarship Repository. Режим обращения: <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1773&context=articles> (дата обращения: 29.09.2016).

<sup>158</sup> Picciotto S. Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations. Tax Justice Network. 2012. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

<sup>159</sup> Sheppard L.A. Is transfer pricing worth salvaging? Tax Notes, 30.07.2012. P. 467-476. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: [http://www.taxjustice.ch/cms/upload/pdf/Sheppard\\_1208\\_Transfer\\_Pricing.pdf](http://www.taxjustice.ch/cms/upload/pdf/Sheppard_1208_Transfer_Pricing.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

<sup>160</sup> Eden L. The arm's length standard: making it work in a 21st century world of multinationals and nation states. P. 154. [Электронный ресурс] // Сайт Wong MNC Center. Режим доступа: [http://mnccenter.org/sites/default/files/publication\\_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20\(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness\)-2015.pdf](http://mnccenter.org/sites/default/files/publication_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness)-2015.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

Starbucks по данным статьи Тома Бергина (*Tom Bergin*), аналитика Thomson Reuters, Великобритания<sup>161</sup>. Несмотря на то, что компания владеет почти одной третью рынка кофеен, она заплатила корпоративный налог в Великобритании только один раз в течение 15 предыдущих (2012) лет, декларируя убытки от своей деятельности. При этом представители компании на публичных выступлениях говорили о прибыльности бизнеса Starbucks в Великобритании и о том, что он должен быть использован как пример для ведения бизнеса в США. Как заявляет Карл Левин (*Carl Levin*), председатель подкомитета по расследованиям Сената США, американские компании защищают миллиарды прибыли от налоговых органов с помощью того, что передают свою интеллектуальную собственность компаниям – резидентам налоговых гаваней и выплачивают им роялти. Так, компания Starbucks уплачивает роялти нидерландской компании Starbucks Coffee EMEA B.V., направление которых затем проследить невозможно. Кроме того, часть прибыли Starbucks, полученной в Великобритании распределяется на Нидерланды и Швейцарию (как страны, в которых осуществляются функции закупки и обжарки кофе), а также уходит в другие страны в виде процентов по займам (расходы в виде процентов по займам могут учитываться в расходах по налогу на прибыль в стране резиденства должника, но могут не учитываться как доходы в стране резидентства кредитора). При этом компания соблюдает принцип «вытянутой руки», не превышая рыночного уровня каждого из своих расходов. Подобные претензии возникали и в отношении компаний Google, Amazon<sup>162</sup>, Apple<sup>163</sup>.

Как отмечается сторонниками принципа «распределения глобальной прибыли на основе формулы» относительно трансфертного ценообразования,

---

<sup>161</sup> Bergin T. Starbucks slips the UK tax hook, London, 15.10.2012 [Электронный ресурс] // Сайт Thomson Reuters. Режим обращения: <http://graphics.thomsonreuters.com/12/10/Starbucks.pdf> (дата обращения: 29.09.2016).

<sup>162</sup> Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming' [Электронный ресурс] // Сайт BBC. Режим обращения: <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359> (дата обращения: 30.01.2016)

<sup>163</sup> Apple tax and the Irish connection - Senate [Электронный ресурс] // Сайт BBC. Режим обращения: <http://www.bbc.com/news/business-22614672> (дата обращения: 30.01.2016).

«такая деятельность может выводить прибыль из развивающихся стран и замедлять их экономическое развитие»<sup>164</sup>.

2. Недостаточность сопоставимых данных. Профессор Лоррейн Эден так описывает этот недостаток: «Чтобы найти сопоставимые данные, я задаю вопрос «Что бы сделали независимые лица?». Ответ на этот вопрос затруднителен как с практической, так и с теоретической точки зрения»<sup>165</sup>.

Так, многие авторы утверждают, что группы компаний по определению имеют особую интегрированную природу и не могут сравниваться в независимыми, принцип «вытянутой руки» «игнорирует выгоду от экономии на масштабах, синергии»<sup>166</sup>. Иными словами, в группе компаний функции научной деятельности, производства, продажи, консультационных услуг и др. распределены между ее участниками. Специализация на каком-то конкретном виде деятельности, ориентированном исключительно на цели данной группы и учитывающем ее специфику, позволяет экономить расходы группы компаний, что автоматически делает несопоставимыми с группой компаний независимые

---

<sup>164</sup> Reuter P. Draining Development? The Sources, Consequences and Control of Illicit Funds from Developing Countries. The World Bank, Washington, DC. 2012. 531 p. [Электронный ресурс] // Сайт The World Bank Group. Режим обращения: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2242/668150PUB0EPI0067848B09780821388693.pdf> (дата обращения 29.09.2016). См. также Aid C. False profits: robbing the poor to keep the rich tax-free. A Christian Aid Report. 2009. 56 p. [Электронный ресурс] // Сайт Christian Aid. Режим обращения: <https://www.christianaid.org.uk/Images/false-profits.pdf> (дата обращения: 29.09.2016), Sheppard L.A. Is transfer pricing worth salvaging? Tax Notes, 30.07.2012. P. 467-476. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: [http://www.taxjustice.ch/cms/upload/pdf/Sheppard\\_1208\\_Transfer\\_Pricing.pdf](http://www.taxjustice.ch/cms/upload/pdf/Sheppard_1208_Transfer_Pricing.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

<sup>165</sup> Eden L. The arm's length standard: making it work in a 21st century world of multinationals and nation states. P.155. [Электронный ресурс] // Сайт Wong MNC Center. Режим доступа: [http://mnccenter.org/sites/default/files/publication\\_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20\(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness\)-2015.pdf](http://mnccenter.org/sites/default/files/publication_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness)-2015.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>166</sup> Picciotto S. Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations. Tax Justice Network. 2012. P. 1. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

компания, которые не имеют подобных преимуществ и вынуждены закупать товары, работы, услуги и интеллектуальные права на рынке.

На наш взгляд, данное замечание сомнительно, поскольку любая компания, ведущая деятельность на профессиональной основе, определенным образом специализируется на этой деятельности и получает выгоду от экономии на масштабах. Т.е. различие между независимыми компаниями и компаниями, входящими в группу, с этой точки зрения, состоит в углубленности этой специализации и, соответственно, уровне достигаемой синергии.

С практической точки зрения, указывает Руководство ОЭСР, сложно найти сопоставимые данные, например, когда предметом сделок являются уникальные активы<sup>167</sup>. Участники группы компаний заключают такие сделки, которые не заключили бы независимые лица (например, по оказанию услуг отраслевого технического консалтинга). Часто целью таких сделок является не уклонение от налогов, а коммерческие условия деятельности, с которыми независимые лица не сталкиваются<sup>168</sup>. Кроме того, применение принципа «вытянутой руки» зачастую требует значительного объема информации (а также значительных административных издержек на поиск такой информации) о сделках для анализа сопоставимости. Недостаток или отсутствие необходимой информации о сопоставимых сделках, отказ в предоставлении информации независимыми лицами в связи с наличием правовых норм о защите конфиденциальной информации (коммерческой тайны) затрудняют его применение<sup>169</sup>.

---

<sup>167</sup> Пункт 1.9 Руководства ОЭСР.

<sup>168</sup> Пункт 1.11 Руководства ОЭСР.

<sup>169</sup> Пункты 1.12 – 1.13 Руководства ОЭСР. См. также: Avi-Yonah R.S. The rise and fall of arm's length: A study in the evolution of US international taxation. 2007. P.20. [Электронный ресурс] // Сайт The University of Michigan Law School Scholarship Repository. Режим обращения: [http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law\\_econ\\_archive](http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law_econ_archive) (дата обращения 29.09.2016).

### **2.1.1.2 Принцип «распределения глобальной прибыли между компаниями на основе формулы»**

В соответствии с ним, группа компаний готовит единый отчет, отражающий совокупность финансовых результатов ее деятельности по всему миру, а затем этот «общий мировой» доход или убыток группы компаний распределяется между юрисдикциями разных стран, в которых находятся компании группы, «доход (прибыль) распределяется в соответствии с установленными расчетными формулами, компонентами которых могут быть такие показатели, как фонд оплаты труда, стоимость основных фондов, объем продаж и другие»<sup>170</sup>, с приоритетом одного показателя над другим. Т.е. прибыль, распределяемая на конкретную компанию (и соответственно, юрисдикцию), определяется не на основании цены (рентабельности) в сопоставимых сделках (сопоставимых компаний), а напрямую, расчетным путем. Таким образом, данный принцип предполагает не сравнение, а прямой расчет. Как указывает Сол Пиччиотто «данный подход основан на территориальном принципе: налог должен уплачиваться там, где осуществляется деятельность, генерирующая прибыль, поскольку налоговые поступления помогают осуществлять эту деятельность (обеспечивают образование, инфраструктуру и т.д.)»<sup>171</sup>.

Основное различие между принципом «вытянутой руки» и принципом «распределения глобальной прибыли на основе формулы» состоит в том, что первый «рассматривает каждого из налогоплательщиков по отдельности, которые гипотетически действовали бы между собой как независимые лица. Напротив, принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы» рассматривает

<sup>170</sup> McCarten William J. International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Handbook. Tax Policy Division / William J. McCarten; FAD IMF. — Washington, D.C., 1995. P. 225.

<sup>171</sup> Picciotto S. Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations. Tax Justice Network. 2012. P.10. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

группу компаний как единое целое»<sup>172</sup>. Ревен Ави-Йонах полагает, что «в отличие от общепринятой практики противопоставления этих двух принципов, на самом деле они представляют собой два конца континуума. Затратный метод и метод последующей реализации (подробнее данные методы описаны в параграфе 1.3 «Развитие правил налогового контроля трансфертного ценообразования в России» настоящего исследования – А.З.) уже представляют собой один шаг в сторону от анализа каждой отдельной компании группы. Это происходит, поскольку данные методы подразумевают анализ прибыли группы в целом, выделяя рентабельность производителя или перепродавца на основе сопоставимых данных и затем аллокируя оставшуюся прибыль на его контрагента»<sup>173</sup>.

В основном данный принцип применяется в США и Канаде в целях распределения прибыли одной компании между субнациональными юрисдикциями (между штатами), в которых они осуществляют свою деятельность для целей расчета налога на прибыль (*Income Tax*). Также он применяется в Европе, например, в Германии в отношении торгового налога (*Gewerbesteuer*)<sup>174</sup>. В октябре 2016 года Европейская Комиссия Европейского Союза снова выпустила проект предложения по введению «общей консолидированной налоговой базы по корпоративному налогу» (*Common Consolidated Corporate Tax Base*), которая по сути представляет собой принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы»<sup>175</sup>. В соответствии с данным предложением крупные группы компаний

---

<sup>172</sup> Avi-Yonah R.S. The rise and fall of arm's length: A study in the evolution of US international taxation. 2007. P.2. [Электронный ресурс] // Сайт The University of Michigan Law School Scholarship Repository. Режим обращения: [http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law\\_econ\\_archive](http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law_econ_archive) (дата обращения 29.09.2016).

<sup>173</sup> Там же.

<sup>174</sup> Kroppen H.K., Dawid R., Schmidtke R. Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm's Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective. P. 273. // Wolfgang Schon, Kai A. Konrad (Editors). Fundamentals of International transfer Pricing in Law and Economics. Munich: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2012.

<sup>175</sup> EU Re-launches Common Consolidated Corporate Tax Base [Электронный ресурс]// Сайт компании DLA Piper. Режим обращения <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-european-union-28-october-2016.pdf> (дата обращения: 05.11.2016).

должны будут подавать информацию о своей прибыли, полученной в пределах Европейского Союза, которые затем будут условно перераспределяться между странами в зависимости от реальной экономической деятельности, ведущейся в каждой стране (например, в зависимости от количества людей и объема продаж).

Отметим, что нельзя смешивать принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы» и метод распределения прибыли в рамках принципа «вытянутой руки». Если принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы» основан на заранее определенной, одинаковой для всех формуле и показателях, то метод распределения прибыли подразумевает выбор наиболее подходящих показателей, установления уровня их влияния в каждой конкретной ситуации, для того, чтобы рассчитать, как распределялась бы прибыль в схожей ситуации, но между независимыми лицами. Т.е. метод распределения прибыли предполагает сравнение прибыли полученной в сделках между взаимозависимыми и независимыми лицами, а принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы» – прямой расчет прибыли, и соответствующей ей налоговой базы.

У данного принципа также есть как положительные стороны, так и отрицательные. В числе положительных как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков:

1. Упрощение и снижение стоимости администрирования. Поскольку всей группе компаний необходимо готовить только один общий расчет прибыли, снижается стоимость проведения учета каждой отдельной компании группы<sup>176</sup>. Расчет налоговой обязанности осуществляется на основании общего для группы компаний порядка расчетов, а не на отдельных методах бухгалтерского учета, что обеспечивает невозможность двойного налогообложения компаний внутри группы<sup>177</sup>. Поскольку расчет налоговой базы основан на формуле, это дает

---

<sup>176</sup> Clausing K.A., Avi-Yonah R.S. Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment. 2007. P.15-16. [Электронный ресурс] // Сайт The Brookings Institution. Режим обращения: [https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/200706clausing\\_aviyonah.pdf](https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/200706clausing_aviyonah.pdf) (дата обращения: 29.09.2016)

<sup>177</sup> Пункт 1.19 Руководства ОЭСР.

возможность организациям прогнозировать налоговые претензии к себе со стороны налоговых органов, что, как указывает Руководство ОЭСР, обеспечивает стабильность налогового режима<sup>178</sup>.

Кроме того, например, в США «стоимость проведения федеральных проверок по трансфертному ценообразованию (по принципу «вытянутой руки» - А.З.) в три – семь раз выше, чем в штатах по принципу «распределения глобальной прибыли на основе формулы»<sup>179</sup>.

По мнению Сола Пиччиотто, применение данного принципа значительно упростит международную налоговую систему, что удобно для сторон налоговых правоотношений<sup>180</sup>; «простота, гибкость, стабильность и конкуренция – ключевые слова, описывающие принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы»<sup>181</sup>.

2. Нивелирование эффекта от концентрации прибылей в низконалоговых юрисдикциях: «Необходимость учета прибыли в каждой отдельной стране отпадает, облегчение глобальной налоговой нагрузки за счет манипулирования таким учетом становится невозможным»<sup>182</sup>, «какой-либо перевод прибыли или

<sup>178</sup> Пункт 1.19 Руководства ОЭСР.

<sup>179</sup> Bucks D.R., Mazerov M. The state solution to the federal government's international transfer pricing problem. National Tax Journal. 1993. No. 46(3). P. 391. [Электронный ресурс] // Сайт The Pennsylvania State University. Режим обращения: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.522.8714&rep=rep1&type=pdf> (дата обращения 29.09.2016).

<sup>180</sup> Picciotto S. Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations. Tax Justice Network. 2012. P.10. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

<sup>181</sup> Weiner Joann M. It's Time to Adopt Formulary Apportionment. 2009. P.104. [Электронный ресурс] // Сайт Tax Analysts. Режим обращения: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/WEINER-30.pdf/\\$file/WEINER-30.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/WEINER-30.pdf/$file/WEINER-30.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

<sup>182</sup> Clausing K.A., Avi-Yonah R.S. Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment. 2007. P.14. [Электронный ресурс] // Сайт The Brookings Institution. Режим обращения: [https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/200706clausing\\_aviyonah.pdf](https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/200706clausing_aviyonah.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

другие схемы с участием промежуточных компаний, направленный на избежание налогообложения становится бессмысленным»<sup>183</sup>.

В качестве дополнительного аргумента в поддержку имплементации данного принципа Ревен Ави-Йонах и Кимберли Клаузинг называют увеличение прибыли государства, которое позволит снизить налоговую ставку корпоративного налога на прибыль<sup>184</sup>.

Однако, несмотря на вышеописанные положительные качества страны-члены ОЭСР, хотя и допускают данный принцип, не рассматривают его как действительно серьезную альтернативу принципу «вытянутой руки» ввиду его серьезных недостатков для налогоплательщиков и налоговых органов. Ревен Ави-Йонах предлагает разделить их на несколько основных:

1. Применение одной и той же формулы к различным отраслям экономики может приводить к перераспределению налоговой нагрузки по налогу на прибыль, которая на самом деле будет основана не на прибыли, а на других данных о деятельности налогоплательщика: «в различных отраслях любая формула может приводить к различным результатам, например, в нефтегазовой индустрии прибыль зависит не от зарплаты, активов или продаж, а скорее, от запасов нефти и газа как таковых, которые в формуле не отражаются»<sup>185</sup>. Так, в разных сферах уровень прибыли может достигаться в большей степени как за счет дорогостоящих активов, так и за счет деятельности сотрудников – прибыль у них будет одинаковой, а налоговая база разной, что приведет к неравенству и, по нашему мнению, также к отказу от экономической обоснованности налогообложения.

---

<sup>183</sup> Picciotto S. Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations. Tax Justice Network. 2012. P.10. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

<sup>184</sup> Clausing K.A., Avi-Yonah R.S. Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment. 2007. P.16 [Электронный ресурс] // Сайт The Brookings Institution. Режим обращения: [https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/200706clausing\\_aviyonah.pdf](https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/200706clausing_aviyonah.pdf) (дата обращения: 29.09.2016)

<sup>185</sup> Ibid. P.15-16.

Однако по мнению Ревена Ави-Йонаха это должно компенсироваться за счет общей простоты и прозрачности данного принципа и снижения ставки корпоративного налога.

2. Сложность и затратность имплементации. Имплементация данного принципа требует значительных усилий государств в координации своих налоговых режимов<sup>186</sup>, поскольку на данный момент (2017) основным принципом, применяемым в международной практике, остается принцип «вытянутой руки» и переориентация на принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы» потребует значительных затрат государств и налогоплательщиков.

Кроме того, разные страны заинтересованы во включении в формулу или усиления влияния разных элементов для обеспечения своего фискального интереса в наибольшей степени<sup>187</sup>. Например, страны с развитыми технологиями, передаваемыми за рубеж, будут настаивать на усилении влияния показателя стоимости нематериальных активов компании, в то время как страны развитым производством - на показателе стоимости материальных активов. Таким образом, согласовать формулы между странами достаточно сложно. По мнению Сола Пиччиотто этот вопрос будет самым сложным при международной имплементации принципа «распределения глобальной прибыли на основе формулы»<sup>188</sup>.

В свою очередь установление в национальных законодательствах различающихся принципов корректировки налоговой базы приведет к созданию условий для двойного налогообложения и двойного неналогообложения<sup>189</sup>. Например, компания производит товары, но в конкретной анализируемой сделке приобретает услуги (т.е. основные функции, риски, связанные со сделкой, возложены на ее контрагента – исполнителя). При этом в стране компании-

---

<sup>186</sup> Пункт 1.22 Руководства ОЭСР.

<sup>187</sup> Пункт 1.23 Руководства ОЭСР.

<sup>188</sup> Picciotto S. Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations. Tax Justice Network. 2012. P.12. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

<sup>189</sup> Пункт 1.24 Руководства ОЭСР.

производителя установлен принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы», а в стране исполнителя – принцип «вытянутой руки». Прибыль, полученная исполнителем по сделке будет обложена налогом в стране исполнителя, т.к. он ее действительно получил, а также может быть обложена налогом в стране производителя, т.к. если он обладает значительными ресурсами, то согласно формуле, прибыль исполнителя будет перераспределена на производителя пропорционально его ресурсам.

С этой проблемой связаны принципиальные недостатки, отраженные в Руководстве ОЭСР (на наш взгляд, они являются главными):

3. Вменение налогоплательщикам государствами определенных размеров прибыли при их отсутствии в нормальных экономических условиях<sup>190</sup>.

Например, производственная компания может иметь убыток от своей деятельности, но такие показатели формулы, как фонд оплаты труда, стоимость основных фондов будут «перетягивать» общую прибыль группы компаний на нее, если данные показатели имеют весомое значение в формуле. Иными словами, прибыль группы может быть получена компаниями-продавцами, но аллоцироваться она будет на производителя;

4. Данный принцип не учитывает условия конкретного рынка, индивидуальные особенности налогоплательщика, его функции, риски и активы, и фактические обстоятельства дела<sup>191</sup>, в отличие от принципа «вытянутой руки», который предполагает анализ функций, рисков и активов стороны сделки (компаний) для поиска сопоставимых сделок (компаний).

Последнее время высказываются мнения о том, что принцип «вытянутой руки» должен быть заменен принципом «распределения глобальной прибыли на основе формулы». Например, на заседании Бюджетного комитета Палаты представителей США, 22 июля 2010 года Мартин А. Салливан (*Martin A. Sullivan*), экономист и редактор статей по налоговой тематике, выступил с утверждением:

---

<sup>190</sup> Пункт 1.25 Руководства ОЭСР.

<sup>191</sup> Там же.

«Принцип «вытянутой руки» находится в серьезном упадке, как в теории, так и на практике. Поправки в принцип «вытянутой руки» не принесут значительных успехов. Единственным наиболее вероятным долгосрочным решением является отказ от принципа «вытянутой руки» и его замещение принципом «распределения глобальной прибыли на основе формулы»<sup>192</sup>. Также, как упоминалось ранее, этот принцип подвергается критике со стороны многих исследователей, таких как Ревен Ави-Йонах (*Reuven S. Avi-Yonah*), Кимберли Клаузинг (*K.A. Clausing*) Майкл Дарст (*M.C. Durst*), Сол Пиччиотто (*S. Picciotto*), Ли Шеппард (*L. A. Sheppard*).

Однако, как утверждают исследователи Хаинц-Клаус Кроппен (*Heinz-Klaus Kroppen*), Роман Девид (*Roman David*) и Ричард Шмидтке (*Richard Schmidtke*), Германия, переход с повсеместно используемого принципа «вытянутой руки» к принципу «распределения глобальной прибыли на основе формулы» только тогда будет иметь смысл, когда «он приведет к значительной пользе, является реалистичным...и потребует приемлемых затрат»<sup>193</sup>. Однако, проведя исследование, они пришли к выводу, что какие-либо весомые преимущества принципа «распределения глобальной прибыли на основе формулы» отсутствуют, и переход от принципа «вытянутой руки» к принципу «распределения глобальной прибыли на основе формулы» является нецелесообразным.

По мнению Лоррейн Эден принцип «вытянутой руки», по крайней мере в обозримом будущем, останется доминирующим для налогообложения сделок между аффилированными лицами внутри групп компаний<sup>194</sup>, однако для

---

<sup>192</sup> Testimony of Martin A. Sullivan, Ph.D. before the Committee on Ways and Means U.S. House of Representatives on the Hearing on «Transfer Pricing Issues in the Global Economy» (July 22, 2010). P. 9. [Электронный ресурс] // Сайт Amazon Simple Storage Service. Режим доступа: [http://s3.amazonaws.com/zanran\\_storage/house.gov/ContentPages/114151771.pdf](http://s3.amazonaws.com/zanran_storage/house.gov/ContentPages/114151771.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>193</sup> Kroppen H.K., Dawid R., Schmidtke R. Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm's Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective. P. 286. // Wolfgang Schon, Kai A. Konrad (Editors). *Fundamentals of International transfer Pricing in Law and Economics*. Munich: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2012.

<sup>194</sup> Eden L. The arm's length standard: making it work in a 21st century world of multinationals and nation states. P. 155. [Электронный ресурс] // Сайт Wong MNC Center. Режим доступа: [http://mnccenter.org/sites/default/files/publication\\_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20\(L](http://mnccenter.org/sites/default/files/publication_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20(L)

обеспечения его соответствия его реалиям XXI века необходимо реформировать международную налоговую систему в целом.

Как рассматривалось в параграфе 1.3 «Развитие правил налогового контроля трансфертного ценообразования в России» настоящего исследования, принцип «вытянутой руки» имплементирован и в России для целей налогового контроля трансфертного ценообразования. Он сформулирован в НК РФ следующим образом: в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица<sup>195</sup>. Е.А. Лысенко<sup>196</sup> отмечает, что сфера применения данного принципа в России является широкой, помимо налогового контроля трансфертного ценообразования он применяется при корректировке цен по отдельным видам операций, применении правил о «недостаточной капитализации», которые, по мнению высших судов, направлены на противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях, вменении дохода в виде прибыли КИК лицам, имеющим фактическое право на его получение, вменении дохода (проценты, дивиденды) лицам, имеющим фактическое право на его получение, взыскании недоимки в случае поступления причитающейся налогоплательщику выручки на счета «дружественных» организаций».

По нашему мнению, оба рассматриваемых принципа имеют существенные недостатки:

---

orraine% 20Eden% 20in% 20Pogge% 20and% 20Mehta,% 20Global% 20Tax% 20Fairness)-2015.pdf (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>195</sup> Пункт 1 статьи 105.3 НК РФ.

<sup>196</sup> Лысенко Е.А. Концепция налоговой выгоды (к вопросу о кодификации правовых доктрин) // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года: По материалам XII Международной научно-практической конференции 17 - 18 апреля 2015 г. Москва. М., 2016. - С. 166-167

- При применении принципа «вытянутой руки» режим коммерческой тайны на практике приводит к отсутствию непосредственной информации о рынке как объективной основы для корректировки налоговой базы. Как следствие, метод сопоставимой рентабельности используется в большинстве случаев. Будучи основанным на бухгалтерских (финансовых) данных он позволяет сделать лишь косвенные выводы о соответствии/несоответствии цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыночному уровню. Косвенные выводы могут приводить к доначислениям и ответственности компаний за использование трансфертного ценообразования для снижения налоговой нагрузки группы. Для устранения этого недостатка был бы необходим, хоть и частичный, но отказ от коммерческой тайны.

- Принцип «распределения глобальной прибыли на основе формулы» означает вменение налогооблагаемой прибыли, размер которой может не соответствует действительности.

Таким образом, оба принципа могут означать отказ от экономической обоснованности налогообложения, и выбор между ними должен делаться в пользу наименьшего вреда данному основополагающему принципу налогообложения.

Нашему пониманию близка описанная выше позиция Ревена Ави-Йонаха об отсутствии необходимости противопоставления этих двух принципов<sup>197</sup>.

В экономической теории признается, что цена представляет собой сложную экономическую категорию, в которой пересекаются практически все основные проблемы развития экономики и самым сложным, вызвавшим противоборство двух научных школ называют вопрос о том, чем определяется размер цены товара:

---

<sup>197</sup> Avi-Yonah R.S. The rise and fall of arm's length: A study in the evolution of US international taxation. 2007. P.2. [Электронный ресурс] // Сайт The University of Michigan Law School Scholarship Repository. Режим обращения: [http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law\\_econ\\_archive](http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law_econ_archive) (дата обращения 29.09.2016).

- Представителями затратной теории цены были Вильям Петти, Адам Смит, Давид Рикардо, К. Маркс, по мнению которых стоимость товаров определяется количеством труда, необходимого для его производства: «Действительная цена всякого предмета, т.е. то, что каждый предмет действительно стоит тому, кто хочет приобрести его, есть труд и усилия, нужные для приобретения этого предмета»<sup>198</sup>.

- Согласно другой теории цена товара определяется суммой денежных затрат в наилучшем варианте использования производственных ресурсов и зависит не от затрат изготовителя, а от оценки полезности таких затрат покупателем, т.е. от того, сколько покупатель готов отдать за этот товар.

То есть основной спор между этими двумя теориями состоит в том, что определяет цену товара — предложение, объективность (стоимость) или спрос, субъективность (полезность). Синтез этих концепций представляет собой понятие рынка, по-разному, но в целом определяемого как «институт, или механизм, сводящий вместе покупателей (предъявителей спроса) и продавцов (тех, кто обеспечивает предложение) отдельных товаров и услуг»<sup>199</sup>.

Мы полагаем, что вклад продавца в производство продукта составляет базис рыночной цены – если спрос не оправдывает ожиданий продавца по покрытию расходов на создание блага и получению прибыли, он уходит с рынка, т.е. рыночная цена всегда покрывает затраты продавца. Таким образом, мы можем брать «готовую информацию о рынке» для принципа «вытянутой руки», основанную на вкладе продавца в производство продукта, или рассчитываем прибыльность исходя такого вклада для принципа «распределения глобальной прибыли на основе формулы» - и в том и в другом случае мы одинаково правы.

---

<sup>198</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов (пер. с англ., предисл. В.С. Афанасьева). Науч. изд. / А. Смит. М.: Эксмо, 2007. С. 88.

<sup>199</sup> Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с англ. 13 изд. / К.Р.Макконелл, С.Л. Брю. М., ИНФРА-М, 1999. С. 45.

### **2.1.2 Соотношение цены «на расстоянии «вытянутой руки»» и рыночной цены при регулировании налогового контроля трансфертного ценообразования в России**

В НК РФ цены сделок между независимыми лицами «на расстоянии «вытянутой руки»» и рыночные цены отождествляются, поскольку употребляются поочередно<sup>200</sup>.

По мнению К.А. Непесова, это необоснованно ввиду нетождественности данных понятий. К.А. Непесов считает, что «цена на расстоянии «вытянутой руки»» не всегда является рыночной: «Например, при снижении цен с целью проникновения на новые рынки, увеличения доли на рынке или предоставлении скидки за большой заказ можно говорить о соответствии фактической цены принципу «вытянутой руки», но не рыночному уровню. Поэтому, например, в Испании данные понятия разграничиваются»<sup>201</sup>. К схожему выводу приходит И.А. Хаванова: «Рынок не всегда является объективным показателем цен для целей налогообложения (как при внутренних, так и при трансграничных операциях). Среди причин - несовершенная конкуренция, сильное регулирующее воздействие государства, ценовая дискриминация как результат коррупционного поведения и т.д.»<sup>202</sup>.

Таким образом, существует теоретическая проблема обоснованности отождествления данных понятий.

По нашему мнению, подход К.А. Непесова и И.А. Хавановой к понятию рыночной цены является достаточно узким.

---

<sup>200</sup> Например, в пунктах 1 и 3 статьи 105.3 НК РФ презумпция соответствия цен принципу «вытянутой руки», а также исключения из принципа «вытянутой руки» в пунктах 8-11 статьи 105.3 НК РФ употребляется через термин «рыночные цены».

<sup>201</sup> Непесов К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: Сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: Волтерс Клувер, 2007. С. 152.

<sup>202</sup> Хаванова И.А. Категория рыночной цены в современном налоговом праве // Журнал российского права. 2016. № 7. С. 96 - 104. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.01.2017).

Если говорить о совершенной (*Perfect*) рыночной цене, называемой также в экономической теории равновесной ценой<sup>203</sup>, то рыночные цены к ней стремятся, и степень их совпадения с равновесной ценой зависит от объективных условий рынка – уровня конкуренции, покупательской способности потребителей, уровня государственного вмешательства в рыночные процессы и т.д. Например, чем ниже уровень конкуренции на рынке, тем больше предложение влияет на рыночную цену: «если отдельный производитель или совместно действующая небольшая группа производителей способны каким-то образом регулировать или ограничивать общий объем предложения продукта, то цена может быть повышена к выгоде продавца»<sup>204</sup>. Поэтому цена на рынке с низким уровнем конкуренции уже не является равновесной (т.е. уровень предложения оказывается ниже уровня спроса). Цена «на расстоянии «вытянутой руки»» может как совпадать с рыночной в понимании К.А. Непесова, так и отличаться от нее – в случае, если на нее дополнительно повлияли «субъективные» факторы» (например, упомянутые К.А. Непесовым цели налогоплательщика, его стратегия на рынке, из-за которой цена снижается или повышается). Цель предпринимателя, его бизнес-стратегия и тактика на рынке, которая может быть ориентирована на продвижение нового товара, увеличение интереса потребителей к уже существующему товару, продвижение товара на новые рынки, удержание рынка, является еще одним условием, влияющим на цену, применяемую налогоплательщиком в сделке и зависящим от его волеизъявления. Цена, скорректированная таким условием, не будет являться рыночной, но, тем не менее, будет оставаться ценой «на расстоянии «вытянутой руки»».

---

<sup>203</sup> Равновесная цена (*equilibrium price*) — цена на конкурентном рынке, при которой объем спроса и предложения равны, цена, при которой нет ни дефицита, ни избытка товаров и услуг, цена, которая не обнаруживает тенденцию к росту или снижению // Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с англ. 13 изд. / К.Р.Макконелл, С.Л. Брю. М., ИНФРА-М, 1999. С. 26.

<sup>204</sup> Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с англ. 13 изд. / К.Р.Макконелл, С.Л. Брю. М., ИНФРА-М, 1999. С. 66.

Однако мы полагаем, что поскольку понятие и механизм формирования «рыночной цены» в экономической теории сформулированы достаточно абстрактно (основным признаком рыночного ценообразования является способ формирования цены — не на предприятии исходя из затрат на производство товара, а на рынке, под воздействием спроса и предложения: «Цена товара и его полезность проходят проверку рынком и окончательно формируются на рынке... поскольку только на рынке происходит общественное признание продуктов как товаров, постольку и стоимость их получает общественное признание через механизм цен только на рынке»<sup>205</sup>), то и бизнес-стратегии, будучи направленными на завоевание рынка, также являются рыночными условиями формирования цены. Иными словами, бизнес-стратегии влияют на формирование рыночной цены также, как и объективные обстоятельства, сформировавшие спрос и предложение. Ранее в параграфе 1.1 «Понятие трансфертного ценообразования» настоящего исследования преимущественное положение взаимозависимых лиц по отношению к независимым объяснялось с точки зрения различия во влиянии на них именно рыночных механизмов.

Кроме того, даже при узком подходе к понятию рыночной цены отождествление «цены на расстоянии «вытянутой руки»» и рыночной возможно, как фактически - если на рыночные цены не повлияли «субъективные» факторы, так и юридически - если нормативное регулирование позволяет такие «субъективные» факторы учитывать при поиске сопоставимых сделок (компаний). НК РФ устанавливает, что при определении сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок с условиями анализируемой сделки

---

<sup>205</sup> 212. Салимжанов И.К. Ценообразование и налогообложение. Учебник / И. К. Салимжанов, О. В. Португалова, Е. А. Морозова; Под ред. И. К. Салимжанова. – М.: Кнорус, 2002. С. 10. Также абстрактно этот термин был сформулирован и в п.4 ст. 40 НК РФ - рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

учитываются коммерческие стратегии сторон сопоставляемых и анализируемой сделок, к которым, в частности, относятся стратегии, направленные на обновление и совершенствование выпускаемой продукции, выход на новые рынки сбыта продукции<sup>206</sup>.

Таким образом, хотя с точки зрения экономической теории приравнение цены «на расстоянии «вытянутой руки»» к рыночной цене, как это сделано в НК РФ может быть неверным (при узком подходе к понятию рыночной цены), с практической точки зрения это не может привести к проблеме получения и применения налоговыми органами неверной информации о интервале цен (рентабельности) на расстоянии «вытянутой руки». При применении методов трансфертного ценообразования поиск сопоставимых сделок будет осуществляться с учетом такого критерия сопоставимости, как коммерческие стратегии сторон<sup>207</sup>.

В связи с этим мы полагаем, что использование понятия «цены на расстоянии “вытянутой руки”» и «рыночной цены» как тождественных обосновано.

---

<sup>206</sup> Пункт 10 статьи 105.5 НК РФ

<sup>207</sup> Пункт 10 статьи 105.5 НК РФ. Отметим, что метод сопоставимой рентабельности, а также в некоторых случаях затратный метод и метод цены последующей реализации применяется с помощью расчет рентабельности на основании сведений независимых компаний, полученных из их бухгалтерской (финансовой) и статистической отчетности, опубликованных в общедоступных российских или иностранных изданиях и (или) содержащиеся в общедоступных информационных системах (подпункт 2 пункта 2 статьи 105.6 НК РФ). На рентабельность компании оказывают влияние множество различных факторов деятельности (в т.ч. бизнес-стратегии компаний), и информация о них не всегда может быть доступна в открытых источниках информации, поэтому рыночный интервал рентабельности лишь косвенно отражает рыночный уровень цен, что отмечается как общий недостаток методов, при которых тестируется рентабельность.

## § 2.2. Корректировка налоговой базы. Соблюдение баланса публичных и частных интересов при регулировании налогового контроля трансфертного ценообразования

### 2.2.1 Что такое «корректировка налоговой базы»?

НК РФ не содержит определения корректировки налоговой базы. В научной литературе также отсутствуют определения данного термина.

Из анализа норм НК РФ следует, что инициатива корректировки может принадлежать:

1. налоговому органу, в случае выявления занижения сумм налогов, указанных в пункте 4 статьи 105.3 НК РФ<sup>208</sup>, или завышения суммы убытка по налогу на прибыль организаций<sup>209</sup>, в рамках Проверки трансфертного ценообразования.

При применении методов трансфертного ценообразования налоговый орган производит *расчет суммы доходов (прибыли, выручки)*, которая была бы получена в случае, если бы сторонами данной сделки являлись лица, не признаваемые взаимозависимыми<sup>210</sup>, т.е. по принципу «вытянутой руки». Если по результатам

---

<sup>208</sup> 1) налог на прибыль организаций;

2) налог на доходы физических лиц, уплачиваемого в соответствии со статьей 227 НК РФ (т.е. уплачиваемого физическими лицами, зарегистрированными в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и нотариусами, занимающимися частной практикой, адвокатами, учредившими адвокатские кабинеты и другими лицами, занимающимися в установленном действующим законодательством порядке частной практикой – А.З.);

3) налог на добычу полезных ископаемых (в случае, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком указанного налога и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которых налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах);

4) НДС (в случае, если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся (не являющийся) налогоплательщиком НДС или освобожденная (освобожденный) от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС.

<sup>209</sup> Пункт 5 статьи 105.3 НК РФ.

<sup>210</sup> Пункт 10 статьи 105.7 НК РФ.

проверки были выявлены факты отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной цены, которые привели к занижению суммы налога (завышению суммы убытка), уполномоченные должностные лица, проводившие проверку, должны составить в установленной форме акт проверки, который должен содержать *расчет суммы такого занижения (завышения)*<sup>211</sup>. По результатам проверки принимается решение о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности, предусмотренной 129.3 НК РФ «Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми».

2. налогоплательщику, в случае, если он самостоятельно обнаружил занижение сумм налогов, указанных в пункте 4 статьи 105.3 НК РФ в результате применения механизма трансфертного ценообразования в контролируемых сделках. Корректировки могут производиться: (1) организациями одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за соответствующий налоговый период либо, если организация не является налогоплательщиком налога на прибыль организаций, - в сроки, установленные для представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций; (2) физическими лицами одновременно с представлением налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц; (3) корректировки по НДС и налогу на добычу полезных ископаемых отражаются в уточненных налоговых декларациях по каждому налоговому периоду, в котором произошло отклонение цен, представляемых одновременно с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций (НДС)<sup>212</sup>.

---

<sup>211</sup> Пункты 9 и 10 статьи 105.17 НК РФ.

<sup>212</sup> Абз. 2-5 пункта 6 статьи 105.3 НК РФ.

3. контрагенту налогоплательщика по контролируемой сделке по правилам проведения симметричных корректировок<sup>213</sup>. Симметричные корректировки отражаются в налоговых декларациях, не осуществляются корректировки регистров налогового учета и первичных документов<sup>214</sup>.

Корректировка (от лат. *Correctio* – поправка) – это всегда изменение, исправление.

Таким образом, поскольку в налоговом законодательстве Российской Федерации установлен принцип «вытянутой руки», корректировка налоговой базы по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования представляет собой (1) расчет налоговой базы в соответствии с принципом «вытянутой руки» («рыночный размер налоговой базы») для расчета недостающей прибыли, которая будет считаться «условно полученной», если фактические цены в контролируемых сделках не соответствовали рыночным, и (2) отражение исправленного размера налоговой базы в налоговой декларации или акте и решении по результатам налогового контроля.

---

<sup>213</sup> Статья 105.18 НК РФ.

<sup>214</sup> Пункт 3 статьи 105.18 НК РФ. С этой точки зрения, взаимозависимые контрагенты свободны в установлении любого уровня цен между собой, однако для целей налогообложения данный уровень цен будет иметь значение только, если такая цена (или уровень рентабельности стороны по сделке) попадает в интервал рыночных цен (или интервал рентабельности), рассчитанный по правилам НК РФ. То есть бессмысленным с точки зрения экономии на налогах становится установление цен, не попадающих в рыночный интервал цен, любая цена, несоответствующая рыночному уровню как бы «не существует для государства», не принимается им. Т.е. государство принуждает налогоплательщика применять конкретный рыночный уровень цен, который будет признан налоговыми органами допустимым с точки зрения принципа «вытянутой руки». Именно по этой причине некоторые исследователи отмечают превращение норм налогового контроля в регулирующие нормы и приходят к выводу, что правила налогового контроля трансфертного ценообразования противоречат гражданско-правовому принципу свободы договора, в частности, свободы установления условий о цене (См., например, Сеидов А. Контроль над трансфертным ценообразованием и принцип «вытянутой руки» в российском законодательстве // Банковское право. М.: Издательская группа «Юрист» № 4. 2002. С. 2 - 17; Шубин Д.А. О несоответствии статьи 40 НК РФ Конституции РФ // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2002. М.: ИД ФБК-ПРЕСС. № 1, 2). Представляется, что что напрямую рассматриваемые нормы принципу свободы договора не противоречат, поскольку стороны все же остаются свободны в установлении цены.

Возникает вопрос, к какому институту относятся нормы о корректировке налоговой базы (например, институт налогового учета, исчисления налога, исполнения налоговой обязанности, налогового контроля, налоговой ответственности).

Рассмотрим институты налогового учета и исчисления налога.

Налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах<sup>215</sup>. Этой норме корреспондируют нормы НК РФ, на основании которых налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента<sup>216</sup>.

М.В. Никитина указывает, что «налоговый учет как институт налогового права - это совокупность правовых норм, регулирующих отношения, возникающие в процессе сбора, регистрации и обобщения информации для определения налоговой базы текущего налогового периода или налоговой базы последующих периодов, а также в необходимых случаях налоговых вычетов... главная цель налогового учета - определение налоговой базы по налогу»<sup>217</sup>. При этом, «нормы,

---

<sup>215</sup> Подпункты 3 и 4 пункта 1 статьи 23 НК РФ.

<sup>216</sup> Пункты 1 и 2 статьи 52 НК РФ. Исключения установлены для транспортного налога (пункт 1 статьи 362 НК РФ), земельного налога (пункт 3 статьи 396 НК РФ), подлежащих уплате налогоплательщиками - физическими лицами, а также налога на имущество физических лиц (пункт 1 статьи 408 НК РФ).

<sup>217</sup> Никитина М.В., *Налоговый учет как институт налогового права*: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Никитина Мария Викторовна. - М., 2006. С. 7. Также, в качестве самостоятельного института налоговый учет выделяют такие исследователи как Петрова В.Г., Травкина Н. Л., Ашмарина Е. М. (См. Петрова В.Г. *Налоговое право*. М.: Издательская группа группа НОРМА-ИНФРА-М. 2000, С. 27; Травкина Н. Л. *Правовые проблемы взаимодействия систем налогового и бухгалтерского учета*: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Травкина Наталия Анатольевна. М., 2005; Ашмарина Е. М. *Финансово-правовые аспекты учетных систем*

регулирующие «исчисление налогов и отражение исчисленных сумм налогов в налоговых расчетах», не относятся к собственно институту налогового учета, а формируют такие самостоятельные институты налогового права как «исчисление налогов» и «налоговая отчетность». Результатом налогового учета является расчет налоговой базы, а не исчисление суммы налога путем применения к налоговой базе определенной налоговой ставки»<sup>218</sup>.

Авторы учебного пособия «Налоги и налоговое право» под редакцией А.В. Брызгалина называют определение налоговой базы одной из стадий процесса исчисления налога, среди которых:

- «1) определение объекта налога;
- 2) определение базы налога;
- 3) выбор ставки налога;
- 4) применение налоговых льгот;
- 5) расчет суммы налога.»<sup>219</sup>.

Н.П. Кучерявенко также считает стадиями исчисления налога определение объекта налогообложения; определение базы налогообложения; выбор ставки налога; применение налоговых льгот; расчет суммы налога<sup>220</sup>. При этом он указывает, что «исчисление налога имеет конкретные черты, а именно:

- касается конкретного, отдельного налогоплательщика;
- осуществляется в отношении конкретного налогового обязательства по отдельному налогу;
- представляет собой совокупность конкретных действий, определяемых особенностями объекта налогообложения;

---

Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Ашмарина Елена Михайловна. М., 2005).

<sup>218</sup> Никитина М.В. Налоговый учет как институт налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Никитина Мария Викторовна. М., 2006. С 20.

<sup>219</sup> Берник В.Р. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / В.Р.Берник, А.В.Брызгалин, А.Н.Головкин, О.Н. Попов и др.; под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 264 - 265.

<sup>220</sup> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т. III: Учение о налоге/ Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас; Право, 2005. Т. III. С. 326.

- осуществляется в отношении конкретного налогового периода»<sup>221</sup>.

И.И. Кучеров указывает, что «действия по исчислению налога в широком смысле складываются из установления уполномоченным лицом наличия объекта налога, определения его налоговой базы, подбора налоговой ставки, применения налоговых льгот и непосредственного расчета суммы налога. В узком смысле действия по исчислению налога сводятся к применению налоговой ставки к налоговой базе»<sup>222</sup>.

По нашему мнению, самостоятельная корректировка налоговой базы должна рассматриваться (1) как часть института налогового учета, целью которого является определение налоговой базы по налогу, и более широкого института исчисления налога, включающего в себя налоговый учет, поскольку предполагает расчет «условно полученной налоговой базы» в соответствии с принципом «вытянутой руки», и (2) как часть института налоговой отчетности, поскольку считается завершенной с момента отражения такой «условно полученной налоговой базы» в налоговой декларации. Нормы НК РФ указывают, что корректировка налоговой базы завершается до момента исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком<sup>223</sup>, т.е. она еще не является частью института исполнения налоговой обязанности.

---

<sup>221</sup> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т. III: Учение о налоге/ Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас; Право, 2005. Т. III. С. 323, 325 - 326.

<sup>222</sup> Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография / И.И. Кучеров. М.: ЮрИнфоР, 2009. С. 345 - 346.

<sup>223</sup> Так, сумма недоимки, выявленной налогоплательщиком самостоятельно по результатам произведенной в соответствии с пунктом 6 статьи 105.6 НК РФ корректировки, должна быть погашена в срок не позднее даты уплаты налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц) за соответствующий налоговый период (пункт 6 статьи 105.6 НК РФ). Другая сторона сделки вправе применять симметричную корректировку в случае: (1) если решение федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусматривающее доначисление налога или уменьшение суммы убытка, исполнено налогоплательщиком, в отношении которого было вынесено такое решение; (2) если налогоплательщик, самостоятельно осуществивший корректировку налоговой базы и суммы налога (убытка) в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ, представил налоговую декларацию, в которой отражена соответствующая корректировка, и погасил сумму недоимки, возникшей в результате такой корректировки (при ее наличии) (пункт 2 статьи 105.18 НК РФ).

Представляется, что отличия от процесса исчисления налоговой базы на основании норм части второй НК РФ могут состоять в том, что соответствующие нормы части второй НК РФ в основном регулируют «состав» налоговой базы как таковой (например, операции, подлежащие и не подлежащие налогообложению по НДС, расходы, учитываемые и не учитываемые в налоговой базе по налогу на прибыль, и т.д.), а принцип «вытянутой руки» регулирует ее размер. В случаях, когда соответствующие нормы части второй НК РФ требуют расчета размера налоговой базы, чаще всего они отсылают к анализируемым нормам налогового контроля трансфертного ценообразования.

Затем, и состав, и размер налоговой базы отражаются в налоговой отчетности.

Многие исследователи выделяют в системе налогового права институт налогового контроля<sup>224</sup>, который является обязанностью налоговых органов<sup>225</sup>. В современной научной литературе существует множество определений понятия «налоговый контроль», которые так или иначе включают в себя деятельность специализированных государственных органов, направленных на обеспечение исполнения обязанностей лиц в сфере налогообложения<sup>226</sup>. Подробнее вопрос об

---

<sup>224</sup> Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории // О.А. Ногина. СПб.: Питер, 2002. С.32, Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций / И.И. Кучеров. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 66.

<sup>225</sup> На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 32 НК РФ налоговые органы обязаны осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов.

<sup>226</sup> См. Кучеров, И.И. Налоговое право России. Курс лекций / И.И. Кучеров. - М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 189; Кучеров, И.И., Судаков, О.Ю., Орешкин, И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/ И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин; под ред. И.И. Кучерова. - М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 26; Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории // О.А. Ногина. - СПб.: Питер, 2002. С.38, Поролло Е.В. Налоговый контроль: Принципы и методы проведения/ Е.В. Поролло. Ростов-на-Дону, М.: Экспертное бюро: Гардарика, 1996. С. 6 – 7; Брызгалин А.В., Зарипов В.М. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации: Часть первая. Раздел V. Налоговая отчетность и налоговый контроль: Глава 14. Налоговый контроль (ст. 82 - 98) // Хозяйство и право. 1999. № 7. С.3; Брызгалин А.В. Финансовое право Российской Федерации: Учебник/ Авт. кол.: П.Н. Бирюков, А. В. Брызгалин, Е. Ю. Грачева и др.; отв. ред. М. В. Карасева.

институте налогового контроля и проблемах налогового контроля трансфертного ценообразования рассмотрены в параграфе 3.1 «Налоговый контроль трансфертного ценообразования в Российской Федерации» настоящего исследования.

При проведении налогового контроля трансфертного ценообразования в рамках описанной выше Проверки трансфертного ценообразования налоговый орган использует в порядке, установленном НК РФ специальные методы, источники информации, правила о сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок и функциональном анализе для расчета занижения суммы налога (завышения суммы убытка), отражаемого в акте и решении по результатам проверки<sup>227</sup>. Несмотря на то, что для принудительной корректировки налоговый орган тоже проводит расчет «условно полученной налоговой базы», он осуществляет это в рамках своей контрольной деятельности, и результат отражает в акте и решении по результатам налогового контроля. Таким образом, корректировка налоговой базы, производимая налоговым органом, очевидно, является частью института налогового контроля.

Таким образом, корректировка налоговой базы по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования в России представляет собой (1) расчет налоговой базы в соответствии с принципом «вытянутой руки» («рыночный размер налоговой базы») для расчета недостающей прибыли, которая будет считаться «условно полученной», если фактические цены в контролируемых сделках не соответствовали рыночным, и (2) отражение исправленного размера налоговой базы в налоговой декларации или акте и решении по результатам налогового контроля.

---

М.: Юристъ, 2002. С. 351; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие. 2-е изд., испр. и доп. / Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. М.: Юриспруденция, 2000. С. 141.

<sup>227</sup> Статьи 105.5 – 105.7, пункт 14 статьи 105.17 НК РФ.

## 2.2.2 Расчет налоговой базы по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования и расчетный способ определения налоговой базы в России

При первом рассмотрении расчет рыночной цены и (или) соответствующей ей налоговой базы по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования схож с расчетным способом определения налоговой базы. Для целей анализа положения правил о корректировке налоговой базы среди российских налогово-правовых институтов в настоящем исследовании и целесообразно подробнее рассмотреть их соотношение с правилами о расчетном способе определения налоговой базы.

Налоговое законодательство Российской Федерации предусматривает два способа исчисления налоговой базы:

1. По общему правилу налоговая база определяется самостоятельно налогоплательщиками (статья 52 НК РФ).

2. В особых случаях – расчетным путем. Налоговые органы вправе *определять суммы налогов, подлежащие уплате* налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, *расчетным путем* на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных *аналогичных налогоплательщиках*<sup>228</sup>.

Перечень случаев, когда налоговые органы вправе применять такое полномочие, ограничен следующими случаями:

- отказ налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения,
- непредставление в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов,

---

<sup>228</sup> Подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

- отсутствие учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения,
- ведение учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, или
- непредставление налогоплательщиком - иностранной организацией, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство, налоговой декларации по налогу на имущество организаций.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее - ВАС РФ) указал, что изложенным подходом необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими<sup>229</sup>.

Таким образом, расчетный метод применяется в ограниченном числе случаев, когда у налогового органа отсутствуют достаточные данные об объектах налогообложения и налоговых базах по конкретным налогам в отношении конкретного налогоплательщика.

В Определении от 05.07.2005 № 301-О<sup>230</sup> Конституционный суд Российской Федерации (далее – Конституционный Суд РФ) косвенно признал методы расчета налоговой базы статьи 40 НК РФ частным проявлением расчетного пути определения размера налогов. В Определении от 04.12.2003 года № 441-О<sup>231</sup> по

---

<sup>229</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>230</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 05.07.2005 № 301-О «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>231</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 № 442-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «БАО-Т» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 и пунктом 12 статьи 40

жалобе ООО «Нива-7» Конституционный Суд РФ отметил, что для случаев, указанных в статье 40 НК РФ предусмотрены условные методы расчета налоговой базы. В Определении от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015 Верховный Суд РФ указал, что подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ не исключает возможность определения размера недоимки как применительно к установленным главой 14.3 НК РФ методам, используемым при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, так и на основании сведений о рыночной стоимости объекта оценки, если с учетом всех обстоятельств дела эти сведения позволяют сделать вывод не о точной величине, но об уровне дохода, который действительно мог быть получен при совершении сделок аналогичными налогоплательщиками.

На наш взгляд, позиция Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ обоснована, поскольку и в том, и в другом случае (1) производится расчет налоговой базы (2) на основании аналогии.

Ввиду наличия отношений взаимозависимости между лицами, в отношении которых применяются правила налогового контроля трансфертного ценообразования, а также необходимости нивелировать данную взаимозависимость для восстановления имущественного интереса государства, аналогия применяется с ограничением – для целей расчета «рыночного уровня налоговой базы» используются данные только о независимых лицах. Представляется, что данная особенность как раз и обуславливает специальный характер положений Раздела V.1 НК РФ по отношению к общей норме подпункта 7 статьи 31 НК РФ.

Второе отличие заключается в том, что правила налогового контроля трансфертного ценообразования применяются и в том случае, когда

---

Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

налогоплательщик предоставляет документы с информацией о точном размере доходов (расходов) по сделке с взаимозависимым лицом. Однако и в этом случае налоговый орган должен проверить, насколько указанный налогоплательщиком уровень доходов (расходов) соответствует рыночному уровню, и для этого, рассчитать «рыночный уровень налоговой базы» применительно к конкретной сделке. Если уровень цен, примененный налогоплательщиком в сделке, соответствует рыночному уровню, рассчитанному налоговым органом, именно он и принимается для целей учета налоговой базы – действительный (фактический)<sup>232</sup>, а не расчетный.

Таким образом, расчет налоговой базы по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования является видом расчетного метода определения налоговой базы, нормы его регулирующие – специальными нормами, предъявляющими особые требования к действиям налоговых органов в рамках налогового контроля трансфертного ценообразования.

### **2.2.3 Обеспечение баланса публичных и частных интересов при принудительной корректировке налоговой базы**

#### **2.2.3.1 *Конституционность корректировки налоговой базы***

В случае необходимости корректировки налоговой базы по правилам трансфертного ценообразования налогоплательщик отражает в декларации, а налоговый орган - в решении по результатам проверки «условно полученный доход (прибыль, выручку) налогоплательщика», являющиеся основанием для исчисления и уплаты налога. Однако такое отражение «условно полученного дохода (прибыли, выручки)» влечет изменение его реальной налоговой обязанности. Возникает вопрос, насколько такое возложение реальной обязанности в отношении «условной

---

<sup>232</sup> За исключением ситуации, когда в соответствии с пунктом 3 статьи 105.3 НК РФ налогоплательщик самостоятельно применяет для целей налогообложения цену, отличающуюся от цены, примененной в указанной сделке, в случае, если цена, фактически примененная в указанной сделке, не соответствует рыночной цене.

налоговой базы» конституционно и соответствует принципу баланса частных и публичных интересов.

Проблема столкновения публичных и частных интересов существовала всегда: «Появление самого государства предполагает наделение его правом ограничения частного в целях публичного»<sup>233</sup>. Джон Локк (*John Locke*) писал: «Человек отказывается от своей естественной свободы и надевает на себя узы гражданского общества...для того, чтобы удобно, благополучно и мирно совместно жить, спокойно пользуясь своей собственностью и находясь в большей безопасности, чем кто-либо, не являющийся членом общества»<sup>234</sup>. Тем более остро вопрос о столкновении публичных и частных интересов стоит в вопросах налогообложения: «Отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и иных обязательных платежей - это имущественная сфера как частных собственников, так и публичных субъектов, баланс частных и публичных интересов в ней особенно тонок и неустойчив. Конституционные положения, которые оформили этот баланс, даны в формулировках максимальной степени абстрактности: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» и «никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда». Между этими конституционными положениями лежит Налоговый кодекс РФ, призванный обеспечить интерес публичный»<sup>235</sup>.

В сфере налогообложения «для баланса частных и публичных интересов (Российская Федерация - субъект частного права) характерно отсутствие требования равновесия, справедливости, однако должно соблюдаться требование *соразмерности ограничения прав*, и сам баланс состоит в установлении

---

<sup>233</sup> Поляков А.В., Тимошина Е.В. Общая теория права: учебник / А.В. Поляков, Е.В. Тимошина; Санкт-Петербургский государственный университет. Юридический факультет. - Учеб. изд. СПб.: Издательский Дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2005. С. 362.

<sup>234</sup> Локк Дж. Два трактата о правлении. В 3 т. Т.1. Книга вторая // Локк.Дж. Сочинения / Дж. Локк. М.: Мысль, 1988. С 317.

<sup>235</sup> Шевелева Н.А. Баланс частных и публичных интересов // Конституция Российской Федерации: доктрина и практика. 2009. С. 205.

предельного допустимого ограничения при обеспечении приоритета публичного интереса. Вместе с тем существенное значение имеет соблюдение гарантий прав налогоплательщика, прежде всего, прав на судебную защиту»<sup>236</sup>.

В соответствии с ч. 3 статьи 55 Конституции РФ права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только *в той мере*, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

В своих актах по жалобам о неконституционности налоговых законов Конституционный Суд РФ указывает на необходимость соблюдения баланса частных и публичных интересов при регулировании налоговых отношений. Конституционный Суд РФ исходит из того, что *налогообложение всегда является ограничением права собственности*<sup>237</sup>. При этом Конституционный Суд РФ в постановлении от 16.07.2008 № 9-П указывает, что, руководствуясь принципами верховенства права и юридического равенства, *вмешательство*, производимое государством в отношении собственности *не должно быть произвольным*. Должна наличествовать *соразмерность* между используемыми средствами и преследуемой целью, с тем, чтобы баланс ценностей, защищаемых конституционно, мог быть обеспечен.

Как отмечает профессор Рольф Штобер (*Rolf Stober*)<sup>238</sup>, Германия, проверка соблюдения требования соразмерности осуществляется по трем критериям: пригодность, необходимость, и запрет избыточности:

---

<sup>236</sup> Шевелева Н.А. Баланс частных и публичных интересов// Конституция Российской Федерации: доктрина и практика. 2009. С. 206.

<sup>237</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 04.04.1996 № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>238</sup> Штобер Р. Хозяйственно-административное право. Основы и проблемы. Мировая экономика и внутренний рынок / Р. Штобер. Авт. пред. В. Бергман, пер. с нем. Д. Токовой, под общ. и науч. ред. Т. Яковлевой. М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 77-80.

Критерий пригодности требует, чтобы поставленная цель могла быть достигнута используемыми средствами. При этом речь идет об абстрактной возможности достижения цели.

Критерий необходимости означает отсутствие возможности воспользоваться иными средствами, которые в меньшей степени вмешивались бы в затрагиваемые права.

Запрет избыточности состоит в том, что используемые средства должны признаваться недопустимыми, так как они несоразмерны преследуемой цели, то есть ограничивают свободу в большей степени, чем это было бы оправдано преследуемой целью.

Кроме того, «анализ выработанных Конституционным Судом РФ формулировок, характеризующих баланс частных и публичных интересов, позволяет увидеть, что данная конструкция используется им в различных значениях:

- как охраняемая конституционная ценность, и тогда обеспечение баланса признается целью и смыслом деятельности Конституционного Суда РФ

- как общеправовой принцип, который возлагает на законодателя обязанности обеспечения искомого баланса

- как критерий конституционности нормы, который используется Конституционным Судом РФ в качестве мерила деятельности законодателя и правоприменительной практики»<sup>239</sup>.

Это означает, что нормы налогового права, *чтобы считаться конституционными*, должны оцениваться с точки зрения соблюдения баланса публичных и частных интересов.

Проведем анализ соразмерности и, соответственно, конституционности, норм, устанавливающих принцип «вытянутой руки» и возможности корректировки налоговой базы на «условно полученный доход (прибыль, выручку)».

---

<sup>239</sup> Шевелева Н.А. Баланс частных и публичных интересов// Конституция Российской Федерации: доктрина и практика. 2009. С. 205.

Возможность последующей корректировки налоговой базы для целей налогообложения снижает уровень определенности делового оборота и затрагивает конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из статей 8 (часть 1) и 34 (часть 1) Конституции РФ<sup>240</sup>. Однако, как, во-первых, указал Конституционный Суд РФ в отношении ранее действующих норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования статьи 40 НК РФ в Определениях № 441-О<sup>241</sup> и № 442-О<sup>242</sup> от 04.12.2003, рыночная цена определяется не произвольно, а в соответствии с требованиями пунктов 4 - 11 статьи 40 НК РФ. Во-вторых, такое регулирование направлено на обеспечение безусловного выполнения всеми физическими и юридическими лицами обязанности платить законно установленные налоги, как того требует статья 57 Конституции РФ, и не может рассматриваться как нарушающее конституционные права и свободы.

Ранее в параграфе 1.1 «Понятие трансфертного ценообразования» настоящего исследования отмечалось, что фактически стороны сделки, применяющие трансфертное ценообразование для целей экономии на налогах, в действительности получают прибыль от своей деятельности, однако с помощью

---

<sup>240</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30.01.2001 № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>241</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» // [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>242</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 442-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «БАО-Т» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 и пунктом 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

цен «прячут» ее в низконалоговых юрисдикциях чтобы снижать общую налоговую нагрузку группы компаний. В этом смысле корректировка налоговой базы налогоплательщика по правилам налогового контроля трансфертного ценообразования означает не создание ее в том месте, где ее не было (в сделке с взаимозависимым лицом), а переквалификация учтенной («спрятанной») у другого лица прибыли в налоговую базу, сформировавшуюся по результатам сделки у лица, который должен был ее учесть. «Условно полученный доход (прибыль, выручка)» – есть реальный доход (прибыль, выручка), но отраженный в налоговом учете контрагента. С помощью корректировки налоговой базы налоговый орган восстанавливает режим общий для всех субъектов рыночной экономики и нивелирует преимущества взаимозависимых лиц.

Причем, поскольку деятельность налоговых органов при налоговом контроле трансфертного ценообразования не направлена на поиск переведенной к другим участникам группы прибыли, участники группы компаний принимают риск двойного налогообложения, связанный с такой корректировкой<sup>243</sup>.

Т.е. данная позиция Конституционного Суда РФ, на наш взгляд, релевантна для правил налогового контроля трансфертного ценообразования, вступивших в силу с 01.01.2012<sup>244</sup> и представляется обоснованной в защиту конституционности рассматриваемых норм.

Таким образом, рассматриваемые нормы о налоговом контроле трансфертного ценообразования не противоречат балансу публичных и частных интересов, а наоборот, поддерживают его. В основе норм раздела V.1 НК РФ лежат такие принципы налогообложения, как:

---

<sup>243</sup> Только по их собственной инициативе данный риск может быть нивелирован за счет симметричной корректировки (снижения) налоговой базы у контрагента.

<sup>244</sup> Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (ред. от 05.04.2013) // «Собрание законодательства РФ», 25.07.2011, № 30 (ч. 1), ст. 4575.

1. Принцип равенства налогообложения, поскольку налоговые преимущества могут оказывать непосредственное влияние на конкурентоспособность экономических субъектов<sup>245</sup>;

2. Принцип приоритета существа над формой, «согласно которому обязательные платежи должны взиматься исходя из экономического содержания (смысла) сделки независимо от правовой формы, в которую она облечена»<sup>246</sup>, данный принцип отнесен ОЭСР к общим правилам противодействия правонарушениям в налоговой сфере, которые распространяются на любые отношения независимо от их гражданско-правовой характеристики;

3. Принцип сохранения надлежащей налогооблагаемой базы и предотвращения двойного налогообложения<sup>247</sup>;

4. Принцип экономической обоснованности<sup>248</sup>;

5. Принцип справедливого налогообложения (как отмечает Г.Р. Голованов, ни Конституция РФ, ни НК РФ не содержат даже упоминания о принципе справедливости в налоговой сфере<sup>249</sup>, однако принцип справедливости является общеправовым и определяется как «соответствие между ролью лица в обществе и его социально-правовым положением; как соразмерность между деянием и воздаянием, между заслуженным поведением и поощрением, между преступлением и наказанием и т.п.»<sup>250</sup>).

---

<sup>245</sup> Пункт 1.7 Руководства ОЭСР.

<sup>246</sup> Непесов К.А. Правовые основы налогового регулирования трансфертного ценообразования // *Хозяйство и право*. 2006. №3 (350). С. 109.

<sup>247</sup> Пункт 7 Вводных положений Руководства ОЭСР.

<sup>248</sup> Пункт 3 статьи 3 НК РФ.

<sup>249</sup> Голованов Г.Р. О справедливости при установлении объекта налогообложения // *Законы России: опыт, анализ, практика*. 2011. № 6.

<sup>250</sup> Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2004. С.83. [Электронный ресурс] // Режим обращения: [http://pravo-olymp.ru/wp-content/uploads/2013/04/TGP\\_Matuzov\\_Malko.pdf](http://pravo-olymp.ru/wp-content/uploads/2013/04/TGP_Matuzov_Malko.pdf) (дата обращения: 30.11.2016).

### **2.2.3.2 Конституционность корректировки налоговой базы исключительно в сторону увеличения**

Корректировка налоговой базы производится, если это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличению суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 НК РФ<sup>251</sup>. Руководство ОЭСР также говорит именно об увеличении налоговой базы при корректировке: налоговый орган в налоговом учете вручную *увеличивает* размер налоговой базы по конкретной сделке до уровня, который должен был быть отражен налогоплательщиком, если бы цена в совершенной им сделке соответствовала рыночному уровню<sup>252</sup>.

Это означает, например, что налогоплательщик не сможет провести самостоятельную корректировку налоговой базы, если применение нерыночных цен в сделке привело к завышению сумм налогов. Т.е. государство не предоставляет возможности вернуть налог, который в будущем окажется излишне уплаченным<sup>253</sup>.

Завышение налогооблагаемой базы у контрагента по сделке косвенно означает занижение ее у налогоплательщика. Если такое занижение налоговой базы корректируется налоговым органом или налогоплательщиком самостоятельно, контрагент налогоплательщика получает право уменьшить свою налоговую базу

---

<sup>251</sup> Абзац 2 пункта 1 статьи 105.3 НК РФ. Данное правило повторяется в пункте 7 статьи 105.9, пункте 7 статьи 105.10, пункте 6 статьи 105.11, пункте 10 статьи 105.12 и пункте 14 статьи 105.13 НК РФ применительно к механизмам реализации методов, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица. Данное правило не действует только в случаях, когда налогоплательщик применяет симметричную корректировку в соответствии с разделом V.1 НК РФ.

<sup>252</sup> Пункт 1.3 Руководства ОЭСР.

<sup>253</sup> Абзац 2 п. 2 ст. 105.17 НК РФ при установлении сроков принятия решения о проведении Проверки трансфертного ценообразования упоминает об уточненной налоговой декларации, в которой сумма налога, исчисленная в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ о самостоятельной корректировке налоговой базы, отражена в меньшем размере (сумма убытка в большем размере), чем ранее заявленная. Представляется, что данная норма рассматривает случай самостоятельной симметричной корректировки.

через механизм симметричных корректировок. Симметричная корректировка предусмотрена как для сделок между российскими налогоплательщиками в НК РФ<sup>254</sup>, так и для трансграничных сделок в соглашениях об избежании двойного налогообложения<sup>255</sup>, и обеспечивает налогоплательщикам возможность корректировки налоговой базы в сторону уменьшения.

Рассмотрим механизм симметричной корректировки, установленный в статье 105.18 НК РФ:

1) Если налогоплательщик исполнил решение Центрального аппарата ФНС о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусматривающее доначисление налога или уменьшение суммы убытка, Центральный аппарат ФНС обязан направить контрагенту налогоплательщика уведомление о возможности симметричных корректировок<sup>256</sup>. На основании данного уведомления контрагент вправе отразить уменьшение своей налоговой базы в налоговой декларации.

2) После самостоятельной корректировки налогоплательщиком налоговой базы симметричные корректировки осуществляются контрагентом на основе информации, направляемой ему налогоплательщиком, осуществившим самостоятельную корректировку налоговой базы с приложением документов

---

<sup>254</sup> Статья 105.18 НК РФ.

<sup>255</sup> Только в 20 из 86 двусторонних соглашений Российской Федерации об избежании двойного налогообложения механизм встречной корректировки отсутствует (подробнее см. Винницкий Д.В., Раков И.А. Трансфертное ценообразование и двусторонние налоговые соглашения Российской Федерации // Закон. - 2013. С. 49). Кроме того, для устранения двойного налогообложения статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и соответствующими двусторонними соглашениями об избежании двойного налогообложения предусмотрена взаимосогласительная процедура. Органом, уполномоченным на проведение взаимосогласительной процедуры в России, является Минфин России. Подробная информация о взаимосогласительной процедуре размещена на официальном сайте Минфина России. [Электронный ресурс] // Режим обращения: [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/03/Provedenie\\_vzaimosoglasitelnoy\\_protседury.pdf](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/03/Provedenie_vzaimosoglasitelnoy_protседury.pdf) (дата обращения: 30.11.2016)

<sup>256</sup> Пункт 5 статьи 105.18 НК РФ.

(сведений), подтверждающих факт исполнения обязанности по уплате налога, возникшей в результате такой корректировки<sup>257</sup>.

Как отмечает В.М. Зарипов, «симметричные корректировки ... способствуют достижению баланса публичных и частных интересов, ведь в противном случае происходило бы неосновательное обогащение государства»<sup>258</sup>. Однако возможность уменьшения налоговой базы поставлена в зависимость от ее увеличения у контрагента: «данное положение устанавливает императивное правило, согласно которому учет неполученных доходов (прибыли, выручки) для целей налогообложения применяется только тогда, когда это «выгодно бюджету» ... То есть имеет место «игра в одни ворота»»<sup>259</sup>.

А что делать, если контрагент обнаруживает у себя завышение налоговой базы, но этот вывод при проверке налогоплательщика не подтверждается? Такая ситуация может возникнуть в результате применения, например, метода сопоставимой рыночной рентабельности. Кроме того, В.М. Зарипов отмечает принципиальную сложность расчета размера симметричной корректировки у контрагента при применении налогоплательщиком какого-либо из методов за исключением метода рыночных цен, поскольку конкретная рыночная цена при их применении может не рассчитываться<sup>260</sup>.

Представляется, что нормы налогового контроля трансфертного ценообразования, будучи направленными на защиту государства от нарушений его фискального интереса не должны создавать условия для двойного налогообложения и неосновательного обогащения государства. Рассматривать уплату налога в размере, превышающем рыночный уровень, нельзя рассматривать как желание налогоплательщика «подарить» дополнительные денежные средства

---

<sup>257</sup> Пункт 10 статьи 105.18 НК РФ.

<sup>258</sup> Зарипов В.М. «Блеск и нищета» симметричной корректировки // Налоговед. М., 2012. №3(99). С.47.

<sup>259</sup> Брызгалин А.В. Тематический выпуск: Контроль за трансфертными ценами (под ред. Брызгалина А.В.) / Налоги и финансовое право. 2012. № 5 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>260</sup> Зарипов В.М. «Блеск и нищета» симметричной корректировки // Налоговед. М., 2012. №3(99). С.49.

государству поскольку, поскольку это противоречит самой цели деятельности налогоплательщика. Если налогоплательщик доказал факт излишней уплаты налога в бюджет, в отношении него должны действовать гарантии, предусмотренные статьей 78 НК РФ о зачете или возврате сумм излишне уплаченного налога.

### **2.2.3.3      *Пределы судебного усмотрения***

В соответствии с пунктом 11 статьи 105.7 НК РФ судом могут быть учтены иные обстоятельства, имеющие значение для определения соответствия цены, примененной в сделке, рыночной цене, без ограничений, предусмотренных главами 14.2 «Общие положения о ценах и налогообложении. информация, используемая при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами с условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми» и 14.3 «Методы, используемые при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица» НК РФ.

Данная норма аналогична введенному ранее пункту 12 статьи 40 НК РФ, по которому при рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в пунктах 4 - 11 данной статьи.

По мнению Емельянова А.И. данная норма «в значительной мере снижает определенность положений статьи 40 НК РФ и делает последствия применения этой нормы гораздо менее прогнозируемыми как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Кроме того, норма пункта 12 не содержит каких-либо

определенных ориентиров и для судов, рассматривающих споры»<sup>261</sup>. Данную норму подвергают критике также Г. Плетнева<sup>262</sup>, А.Ю. Власов<sup>263</sup>.

Как указывает И.В. Цветков<sup>264</sup> «в судебной практике прослеживаются два подхода к применению пункта 12 статьи 40 и пункта 11 статьи 105.7 НК РФ. В соответствии с первым подходом суды считают необходимым учитывать обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки и в пользу налогоплательщика, и в пользу налогового органа. Такой подход базируется на процессуальном принципе равноправия сторон (статья 8 АПК РФ) ... Но этот подход очевидно провоцирует сотрудников налоговых органов на сознательные нарушения норм НК РФ о налоговом контроле цен на стадии налогового контроля в расчете на возможность преодоления негативных последствий таких нарушений в ходе судебного разбирательства».

На второй подход нас ориентирует Конституционный Суд РФ в определении от 18.09.2014 № 1822 – О<sup>265</sup>. Он отмечает, что пункт 11 статьи 105.7 НК РФ

---

<sup>261</sup> Емельянов А.И. Проблемы применения пункта 12 статьи 40 Налогового кодекса РФ // *Налоговед.* 2007. № 11. С. 26.

<sup>262</sup> Плетнева Г. Налоговый контроль трансфертного ценообразования требует ясности // *ЭЖ-Юрист.* 2014. № 15. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>263</sup> Власов А.Ю. Некоторые замечания о порядке применения положений глав 14.2 и 14.3 нового раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьи 40 НК РФ // *Право и экономика.* 2014. № 10. С. 58 – 62. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>264</sup> Цветков И. В. Правовые позиции Конституционного суда РФ о налоговом контроле цен // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года: По материалам XII Международной научно-практической конференции 17 - 18 апреля 2015 г., Москва. М., 2016. С. 145.*

<sup>265</sup> В Определениях № 441-О и 442-О Конституционный суд РФ рассматривал схожую проблему: на основании пункта 2 статьи 20 НК РФ арбитражный суд может признать лица взаимозависимыми и по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 статьи 20 НК РФ, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), данная норма находится в системной связи с пунктом 12 статьи 40 НК РФ. Конституционный Суд РФ указал, что названные положения вытекают из принципов самостоятельности судебной власти и справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия. Оспариваемые нормы НК РФ сами по себе не нарушают конституционные права заявителя, поскольку, во-первых, право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 статьи 20 НК РФ, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других

обеспечивает возможность дополнительного судебного контроля за законностью и обоснованностью действий налогового органа при доначислении налогоплательщику сумм налога, начислении пени и штрафа с учетом принципов состязательности и равноправия сторон судопроизводства. Кроме того, оспариваемое правовое регулирование предоставляет возможность доказывать необоснованность действий налогового органа, направленных на доначисление налогов, в том числе в суде, который исходя из принципов справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия оценивает имеющиеся в деле доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном их исследовании.

Таким образом, по мнению Конституционного суда РФ, полномочия суда направлены на защиту налогоплательщика, а не налогового органа и будут во всяком случае ограничены его внутренним убеждением, принципами справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия.

Мы полагаем, что предоставление широких пределов усмотрения суду и ограничение его только принципом «вытянутой руки» автоматически означает предоставление точно таких же полномочий налоговому органу – шанс того или иного подхода быть доказанным в суде в принципе может быть реализован только если этот подход будет применен на предшествующих судебному рассмотрению уровнях правоприменения. Т.е. фактически норма НК РФ, по которой Центральный аппарат ФНС при проведении проверки не вправе применять иные методы, не предусмотренные разделом V.1 НК РФ<sup>266</sup>, отменена. Т.е. применение методов трансфертного ценообразования и использование источников информации в порядке, предусмотренном НК РФ является опциональным, как для налогового органа (фактически), так и для налогоплательщика (предусмотрено

---

правовых актах, а отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

<sup>266</sup> Абзац 4 пункта 5 статьи 105.17 НК РФ.

законодательно<sup>267</sup>). Такой подход ставит налоговый орган и налогоплательщика в равноправное положение.

Например, в деле ООО «Сибэкс»<sup>268</sup> со ссылкой на рассматриваемый пункт 11 статьи 105.7 НК РФ суд, основываясь «на внутреннем убеждении, принципах справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия», а также «в пользу налогоплательщика» в качестве одного из источников информации о рыночных ценах разрешил использование данных налоговых органов, не отвечающих требованиям общедоступности, что прямо противоречит пункту 4 статьи 105.6 НК РФ. Т.е. в следующий раз налогоплательщик также сможет использовать источники информации о рыночных ценах, не отвечающие требованиям общедоступности НК РФ, если докажет это в суде. Надо будет только доказать, что его подход соответствует принципу «вытянутой руки».

Насколько конституционна такая ситуация, и, соответственно, анализируемая норма пункта 11 статьи 105.7 НК РФ?

На наш взгляд, данный вопрос является предметом дискреции законодателя.

С одной стороны, оценочные понятия в процессе их применения, конкретизации позволяют осуществлять индивидуальную регламентацию общественных отношений<sup>269</sup>, и ранее в параграфе 1.4 «Применение Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию в России» настоящего исследования

---

<sup>267</sup> Пункт 12 статьи 105.7 и пункт 2 статьи 105.15 НК РФ.

<sup>268</sup> Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2015 по делу № А19-6462/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>269</sup> Старых, Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении. Монография / Ю.В. Старых; под ред. М.В. Карасевой. М.: Юриспруденция, 2007. С. 69. О положительном значении оценочных понятий см. также: Бару М.И. Оценочные понятия в трудовом законодательстве // Советской государство и право. 1970. №7. С. 104; Агамиров Н.И. Оценочные понятия в законодательстве // Проблемы совершенствования советского законодательства. М., 1989. Выпуск 43. С. 19; Кашанина Т.В. Роль оценочных понятий в правовом регулировании // Применение советского права: Сборник научных трудов. Свердловск, 1974. С. 126; Гараймович Д.А. Оценочные понятия в современном гражданском праве // Цивилистические записки. Межвузовский сборник научных трудов. М., 2001. С. 147; Насыбулин А.А. Оценочные понятия в гражданском праве России. // Иваново-Вознесенский академический вестник. Иваново, 2004. С. 47.

были приведены примеры, когда строгое соответствие букве закона может противоречить сути принципа «вытянутой руки». Конституционный Суд РФ<sup>270</sup> указывал, что нормы законодательства о налогах и сборах различны по характеру и значению, пределы детализации таких его норм, как абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций.

С другой стороны, позиция Конституционного Суда РФ состоит в том, что в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Поэтому НК РФ предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он обязан платить (пункт 6 статьи 3), а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, плательщика сборов (пункт 7 статьи 3). Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного пунктом 1 статьи 3 НК РФ<sup>271</sup>.

---

<sup>270</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>271</sup> Постановления Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и

Представляется, что рассматриваемая норма пункта 11 статьи 105.7 НК РФ не должна пониматься налоговыми органами как предоставляющая им право не применять нормы глав 14.2 и 14.3 НК РФ о методах трансфертного ценообразования и источниках информации о рыночных ценах, для обеспечения предсказуемости и определенности положения налогоплательщиков. В поддержку своей позиции приведем мнение О.А. Ногиной: «в ходе реализации налоговыми органами своих контрольных полномочий возникает непосредственное столкновение интересов представителя государства, которым является должностное лицо налогового органа, осуществляющее контрольное действие, - с одной стороны, и должностных лиц организации налогоплательщика ... с другой. Поэтому для установления сбалансированности интересов обеих сторон необходимо было ввести четкую правовую регламентацию их прав и обязанностей, а также последовательность их действий»<sup>272</sup>.

В то же время рассматриваемая норма должна существовать для тех ситуаций, когда строгое соблюдение закона противоречит принципу «вытянутой руки» и таким образом нарушает права налогоплательщиков, как подчиненной стороны в отношениях с налоговыми органами. Таким образом, мы приходим к полному согласию с мнением Конституционного Суда РФ, выраженным в указанном выше определении от 18.09.2014 № 1822 – О.

---

гражданки И.В. Савченко и от 20.02.2001 № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>272</sup> Гриценко Е. В., Ногина О. А. Административные процедуры в экономике: проблемы совершенствования правового регулирования / Под ред. Е.В.Гриценко, О.А.Ногиной. СПб.: Издательский дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2010. С. 225.

### **Глава 3. Налоговый контроль и ответственность за нарушение норм налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации**

#### **§ 3.1. Налоговый контроль трансфертного ценообразования в Российской Федерации**

В современной научной литературе существует множество определений понятия «налоговый контроль», которые так или иначе включают в себя деятельность специализированных государственных органов, направленную на обеспечение исполнения обязанностей лиц в сфере налогообложения:

- «важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов, нацеленную на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при котором исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно»<sup>273</sup>;
- «составная часть формируемого государством организационно-правового механизма управления, представляющую собой особый вид деятельности специально уполномоченных государственных органов, в результате которой обеспечивается установленное нормами налогового права исполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения, исследование и выявление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а

---

<sup>273</sup> Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций / И.И. Кучеров. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 189; Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/ И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин; под ред. И.И. Кучерова. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 26.

также установление оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений»<sup>274</sup>;

- «Сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций: во-первых, как функцию или элемент государственного управления экономикой, во-вторых, как особую деятельность по исполнению налогового законодательства»<sup>275</sup>;

- «специализированный (только в отношении налогов и сборов) надведомственный (вне рамок ведомств) государственный контроль...»<sup>276</sup>. «Налоговый контроль можно определить как установленную законодательством совокупность приемов и способов деятельности компетентных органов, обеспечивающую соблюдение субъектами налогового права налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет или внебюджетный фонд»<sup>277</sup>;

- «налоговый контроль относится к общегосударственному финансовому контролю и может быть определен как регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд»<sup>278</sup>.

---

<sup>274</sup> Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С.38

<sup>275</sup> Поролло Е.В. Налоговый контроль: Принципы и методы проведения/ Е.В. Поролло. - Ростов-на-Дону, М.: Экспертное бюро: Гардарика, 1996. С. 6 – 7.

<sup>276</sup> Брызгалин А.В. Зарипов В.М. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации: Часть первая. Раздел V. Налоговая отчетность и налоговый контроль: Глава 14. Налоговый контроль (ст. 82 - 98) // Хозяйство и право. 1999. № 7. С.409.

<sup>277</sup> Брызгалин, А.В. Финансовое право Российской Федерации: Учебник/ Авт. кол.: П.Н. Бирюков, А. В. Брызгалин, Е. Ю. Грачева и др.; отв. ред. М. В. Карасева. М.: Юристъ, 2002. С. 351.

<sup>278</sup> Грачева Е.Ю Соколова, Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие. 2-е изд., испр. и доп. / Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. М.: Юриспруденция, 2000. С. 141. Аналогичного мнения придерживается О.А.Макарова (см. Грисимова, Е.Н. Макарова, О.А., Ильюшихин, И.Н. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии / Авт. кол.: Е. Н. Грисимова, О. А. Макарова, И. Н. Ильюхин; под ред. Н. М. Голованова. СПб.: Юридический центр Пресс, 1999. С. 187).

Многие исследователи выделяют налоговый контроль в отдельный институт налогового права наряду с институтом налоговой ответственности<sup>279</sup>.

С учетом динамичного развития налогового права на 2002 год О.А. Ногина выделяет следующие направления налогового контроля<sup>280</sup>:

1. Учет организаций и физических лиц.
2. Налоговый контроль за своевременностью уплаты налогов и сборов.
3. Налоговый контроль за правильностью исчисления и полнотой уплаты сумм налогов и сборов, за надлежащим учетом доходов, расходов и объектов налогообложения.
4. Налоговый контроль за законностью использования налоговых льгот.
5. Налоговый контроль за своевременностью и правильностью удержания сумм налогов налоговыми агентами.
6. Налоговый контроль за соответствием крупных расходов физических лиц их доходам.
7. Налоговый контроль за своевременным перечислением налоговых платежей и исполнением платежных поручений налогоплательщиков и инкассовых поручений налоговых органов в кредитных организациях.
8. Налоговый контроль за правомерностью возмещения сумм косвенных налогов из бюджета.
9. Организация и контроль за соблюдением налоговых режимов (таких, как налоговый склад).

Как рассматривалось ранее основной целью государства для обеспечения своих фискальных интересов при использовании группами компаний трансфертного ценообразования для снижения общей налоговой нагрузки группы

---

<sup>279</sup> Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С.32; Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций / И.И. Кучеров. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 66.

<sup>280</sup> Под направлениями налогового контроля понимаются относительно обособленные в структуре налогового контроля сферы контрольной деятельности, охватывающие однородные по своему содержанию действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и иных лиц по исполнению возложенных на них обязанностей в сфере налогообложения. // Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 85.

является восстановление размера налоговой обязанности с помощью принудительной корректировки налоговой базы.

Таким образом налоговый контроль трансфертного ценообразования представляет собой одно из субнаправлений налогового контроля, которое нацелено на (1) отслеживание (обнаружение) ситуаций использования трансфертного ценообразования для снижения налоговой обязанности и (2) непосредственную принудительную корректировку налоговой базы в таких ситуациях. Такое субнаправление, очевидно, включается в направление налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты сумм налогов и сборов, за надлежащим учетом доходов, расходов и объектов налогообложения.

Налоговый контроль трансфертного ценообразования может проводиться в двух видах в зависимости от времени его проведения:

1. Последующий налоговый контроль в форме (1) камеральной налоговой проверки уведомлений о контролируемых сделках, (2) Проверки трансфертного ценообразования, (3) проверки правильности исчисления и полноты уплаты сумм налогов и сборов при совершении сделок между взаимозависимыми лицами, не признаваемых контролируемыми, в рамках камеральных и выездных налоговых проверок.

2. Предварительный налоговый контроль при заключении соглашения о ценообразовании.

Налоговый контроль трансфертного ценообразования является одним из основных элементов правового регулирования налогообложения в сделках между взаимозависимыми лицами, поскольку от его организации зависит как эффективность налогового администрирования трансфертного ценообразования для защиты фискальных интересов государства, так и защита частных интересов проверяемого лица.

Поскольку правила налогового контроля трансфертного ценообразования имплементируются в существующую правовую систему Российской Федерации, они должны соответствовать законодательству, причем не только налогового, но и

иных отраслей и взаимодействовать с ними. В связи с этим необходимо рассмотреть нормы о налоговом контроле трансфертного ценообразования с точки зрения встраивания их в существующую модель налогового контроля в России, а также рассмотреть проблемы, возникшие на пересечении норм, регулирующих налоговый контроль трансфертного ценообразования и норм налогового и иных отраслей законодательства (например, законодательства о бухгалтерском учете, о коммерческой тайне, и др.).

Система налогового контроля трансфертного ценообразования должна строиться на его целях и принципах коммерческого ценообразования, и поэтому необходимо рассмотреть проблемы снижения эффективности налогового контроля, возникающие при использовании терминов неналогового права, а именно термина «сделка».

Среди элементов налогового контроля выделяются следующие<sup>281</sup>:

- 1) субъекты налогового контроля;
- 2) объект и предмет налогового контроля;
- 3) формы, методы и мероприятия налогового контроля;
- 4) документы налогового контроля;
- 5) этапы и порядок проведения налогового контроля.

Далее в настоящем параграфе будут рассмотрены проблемы налогового контроля трансфертного ценообразования, так или иначе затрагивающие все перечисленные выше элементы.

### **3.1.1 Последующий налоговый контроль трансфертного ценообразования**

#### **3.1.1.1 *Подготовительная стадия налогового контроля трансфертного ценообразования***

Налоговый контроль, как и любой процесс подразумевает определенную стадийность, сменяемость контрольных действий. В.М. Горшенев и И.Б. Шахов

---

<sup>281</sup> Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 87.

определяют стадию контрольного процесса как «относительно замкнутую динамическую совокупность законодательно закрепленных требований, отражающих временные аспекты контрольной деятельности и обеспечивающих логико-функциональную последовательность совершения конкретных действий, направленных на достижение конечных контрольных результатов»<sup>282</sup>.

Авторы выделяют «стадии логической последовательности контрольного процесса:

- 1) установление фактических обстоятельств дела;
- 2) выбор и анализ нормы права;
- 3) решение дела, выраженное в акте применения права;

а также стадии функционального назначения:

- 1) организационно-подготовительная;
- 2) установление фактических обстоятельств дела, анализ фактов;
- 3) выработка и принятие решения;
- 4) проверка исполнения решения»<sup>283</sup>.

В.В. Бурцев предлагает следующие этапы контроля<sup>284</sup>:

Этап I. Подготовка контроля:

- Стадия 1 – предварительное (первичное планирование);
- Стадия 2 – обследование (предварительный обзор)
- Стадия 3 – планирование.

Этап II. Проведение контроля:

- Стадия 1 – осуществление контрольных процедур по существу и получение контрольных доказательств;
- Стадия 2 – отчетность по результатам контроля.

---

<sup>282</sup> Горшенев В.М., Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. М.: Юридическая литература, 1987. С.85.

<sup>283</sup> Там же. С. 84-85.

<sup>284</sup> Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. С 245-278.

Этап III. Реализация результатов контроля:

- Стадия 1 – доведение результатов контроля до заинтересованных лиц;
- Стадия 2 – проверка принятия мер по результатам контроля.

О.А. Ногина выделяет следующие этапы налогового контроля<sup>285</sup>:

- Этап 1. Проведение учета организаций и физических лиц в налоговых органах.
- Этап 2. Подготовительный этап осуществления налогового контроля
- Этап 3. Назначение мероприятий налогового контроля
- Этап 4. Проведение мероприятий налогового контроля
- Этап 5. Оформление результатов налогового контроля и составление итогового документа
- Этап 6. Обмен контрольной информацией с уполномоченными органами.

Таким образом, каждая из приведенных выше классификаций различает подготовительный (организационно-подготовительный, предварительный) этап и этап непосредственного налогового контроля. Дальнейший анализ в настоящем исследовании будет основан на классификации, предложенной О.А. Ногойной.

До 01.01.2012 года проверка соответствия налоговой базы в сделках рыночному уровню в соответствии со статьей 40 НК РФ проводилась в рамках такой формы налогового контроля как налоговые проверки<sup>286</sup>. С 01 января 2012 года в НК РФ введена глава 14.5 «Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами», содержащая статью 105.17 НК РФ «Проверка федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами»

<sup>285</sup> Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 135-139.

<sup>286</sup> На основании пункта 2 статьи 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам.

(Проверка трансфертного ценообразования). Проверка трансфертного ценообразования проводится Центральным аппаратом ФНС и исключительно в отношении контролируемых сделок<sup>287</sup>.

Соответственно, в качестве подготовительного этапа к проведению Проверки трансфертного ценообразования Центральный аппарат ФНС должен получить информацию о контролируемых сделках. Такая информация может быть получена<sup>288</sup>:

- 1) Из уведомления о контролируемых сделках<sup>289</sup> (далее – Уведомление);
- 2) Из извещения налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку (далее – Территориальный налоговый орган<sup>290</sup>), налоговый мониторинг налогоплательщика, направленного в Центральный аппарат ФНС;
- 3) В результате проведения Центральным аппаратом ФНС повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью

<sup>287</sup> Пункт 1 статьи 105.17 НК РФ.

<sup>288</sup> Пункт 1 статьи 105.17 НК РФ.

<sup>289</sup> В соответствии с пунктом 1 статьи 105.16 НК РФ налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках, указанных в статье 105.14 НК РФ. По пункту 3 статьи 105.16 НК РФ сведения о контролируемых сделках должны содержать следующую информацию: 1) календарный год, за который представляются сведения о совершенных налогоплательщиком контролируемых сделках; 2) предметы сделок; 3) сведения об участниках сделок: полное наименование организации, а также идентификационный номер налогоплательщика (в случае, если организация состоит на учете в налоговых органах в Российской Федерации); фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя и его идентификационный номер налогоплательщика; фамилия, имя, отчество и гражданство физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем; 4) сумма полученных доходов и (или) сумма произведенных расходов (понесенных убытков) по контролируемым сделкам с выделением сумм доходов (расходов) по сделкам, цены которых подлежат регулированию.

<sup>290</sup> В соответствии с пунктом 1 раздела I Приказа Минфина от 17.07.2014 № 61Н «Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» ([Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)) инспекция Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления, инспекция Федеральной налоговой службы межрайонного уровня является территориальным органом Федеральной налоговой службы и входит в единую централизованную систему налоговых органов. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

территориального налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

Проанализируем каждый из источников информации о контролируемых сделках по отдельности.

### *3.1.1.1.1 Уведомление*

Ежегодно налогоплательщик направляет Уведомление в Территориальный налоговый орган<sup>291</sup>. Затем Территориальный налоговый орган обрабатывает Уведомление налогоплательщика и направляет его в электронной форме в Центральный аппарат ФНС через Межрегиональную инспекцию ФНС России по централизованной обработке данных<sup>292</sup>, формирующую информационный ресурс «Трансфертная цена»<sup>293</sup>.

---

<sup>291</sup> Пункт 2 статьи 105.16 НК РФ, в соответствии с пунктом 1.2 Порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках (Приложение № 3 к Приказу ФНС от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» // «Российская газета», № 254, 02.11.2012 (опубликован без приложения № 2 к Порядку).) налогоплательщик направляет уведомление о контролируемых сделках в тот налоговый орган, в котором он состоит на налоговом учете, то есть либо по месту своего нахождения (налогоплательщики-организации), либо по месту жительства (налогоплательщики - физические лица). Организации, отнесенные в соответствии со статьей 83 НК РФ к крупнейшим налогоплательщикам, представляют уведомление в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

<sup>292</sup> Письмо ФНС от 10.04.2013 № ОА-4-13/6612@ «О порядке представления, приема и обработки уведомлений о контролируемых сделках» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016). МИ ФНС по централизованной обработке данных является территориальным органом, осуществляющим функции по ведению в установленном порядке федеральных информационных ресурсов и информационному обеспечению деятельности ФНС, органов государственной власти и местного самоуправления. Типовое положение о МИ ФНС по централизованной обработке данных утверждено Приказом Минфина России от 17.07.2014 № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» (ред. от 03.10.2016) // «Российская газета», № 287, 17.12.2014.

<sup>293</sup> В целях обеспечения сбора, хранения и анализа информации о совершении налогоплательщиком контролируемых сделок приказом ФНС от 10.05.2012 № ММВ-7-13/298@ «Об утверждении информационного ресурса «Трансфертная цена» (вместе с «Порядком формирования и ведения информационного ресурса «Трансфертная цена») (ред. от 12.01.2015).

Как указал ВАС РФ<sup>294</sup>, представление налогоплательщиком уведомления имеет целью информирование налогового органа о контролируемых сделках. Суть декларирования, к которому относится и предоставление уведомления о контролируемых сделках, заключается в предоставлении информации, достаточной для первичного анализа и принятия мотивированного решения по вопросу о необходимости углубленного контроля, с истребованием расширенной информации, предусмотренной статьей 105.15 НК РФ, и документов, подтверждающих соответствующие обстоятельства.

Из Типового положения о Межрегиональной инспекции ФНС России по ценообразованию для целей налогообложения<sup>295</sup>, которая проводит первичный

---

([Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)) утверждены состав реквизитов и порядок формирования информационного ресурса «Трансфертная цена».

<sup>294</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2014 № 18588/13 «Об отмене решения ВАС РФ от 16.09.2013 № 10012/13 и направлении на новое рассмотрение дела о признании частично не действующими и не соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации приложений № 1, № 2 и № 3, утв. Приказом ФНС от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@». [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>295</sup> На основании Приказа Минфина России от 17.07.2014 № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» ([Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)) Межрегиональная инспекция ФНС по ценообразованию для целей налогообложения является территориальным органом, осуществляющим функции по автоматизированному контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах в части вопросов ценообразования и информационному обеспечению деятельности ФНС, органов государственной власти и местного самоуправления, налогоплательщиков в данной сфере в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. На Межрегиональную инспекцию ФНС России по ценообразованию для целей налогообложения возложено, в частности, выполнение следующих функций:

- прием, обработка, хранение и анализ информации о контролируемых сделках;
- автоматизированная обработка и ввод получаемой информации в базы данных;
- мониторинг и использование источников информации, необходимых для анализа и контроля цен для целей налогообложения;
  - сбор, обработка, обобщение, анализ и хранение информации о компаниях – участниках контролируемых сделок, в том числе о компаниях – резидентах иностранных государств;
  - анализ и оценка рыночных процессов и ценообразования на внешних и внутрироссийском рынках;
  - анализ и выявление механизмов возможного занижения налоговой базы в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;
  - участие в подготовке материалов для Проверок трансфертного ценообразования.
  - *отбор налогоплательщиков для Проверок трансфертного ценообразования.*

анализ, следует, что первичный анализ включает в себя отбор налогоплательщиков для Проверок трансфертного ценообразования. Из перечня функций Межрегиональной инспекции ФНС России по ценообразованию для целей налогообложения ((1) сбор, обработка, обобщение, анализ и хранение информации о компаниях – участниках контролируемых сделок, в том числе о компаниях – резидентах иностранных государств, (2) анализ и оценка рыночных процессов и ценообразования на внешних и внутрисоссийском рынках, (3) анализ и выявление механизмов возможного занижения налоговой базы в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами) следует косвенный вывод о том, что отбор налогоплательщиков для Проверок трансфертного ценообразования основан на сопоставлении данных контролируемых сделок и внешних и внутрисоссийских рынков и направлен на выявление возможного занижения налоговой базы с помощью трансфертного ценообразования, а значит уже представляет собой предварительную, первичную оценку соблюдения взаимозависимыми лицами принципа «вытянутой руки».

#### *3.1.1.1.2 Извещение территориального налогового органа.*

Если Территориальный налоговый орган, проводящий налоговую проверку, обнаружил факт совершения контролируемых сделок, сведения о которых не были представлены в Уведомлении, указанный налоговый орган самостоятельно извещает о них Центральный аппарат ФНС<sup>296</sup>. Т.е. НК РФ прямо не указывает на обязанность территориальных налоговых органов по выявлению контролируемых сделок, о которых налогоплательщик не сообщил в Уведомлении. Единственное, что следует из НК РФ, при обнаружении контролируемой сделки Территориальный налоговый орган должен проверить наличие информации о ней в информационном ресурсе «Трансфертная цена», чтобы понять, были ли предоставлены о ней сведения. На наш взгляд, полномочие налогового органа является как его правом,

---

<sup>296</sup> Пункт 6 статьи 105.16 НК РФ.

так и его обязанностью, и поэтому Территориальные налоговые органы должны выявлять факты совершения контролируемых сделок, сведения о которых не были представлены налогоплательщиком, и направлять полученные ими сведения о таких сделках в Центральный аппарат ФНС<sup>297</sup>.

Возникает вопрос, может ли Территориальный налоговый орган помимо поиска контролируемых сделок, информация о которых не направлена налогоплательщиком самостоятельно в Уведомлениях, проводить контроль правильности заполнения Уведомления? Если да, то в рамках каких мероприятий налогового контроля? Является ли это отдельной формой налогового контроля?

НК РФ такого полномочия территориального налогового органа или отдельной формы налогового контроля для проверки Уведомлений не предусматривает. К такому же выводу приходит и Девятый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 17.08.2015 по делу № А40-24458/15<sup>298</sup>: мероприятия налогового контроля в сфере правильности исчисления и уплаты налогов за деятельностью взаимозависимых лиц на основании представленного Уведомления отнесены НК РФ к исключительной компетенции Центрального аппарата ФНС.

Однако такой подход нивелирует обязанность по надлежащему информированию налоговых органов о контролируемых сделках, направленную на поддержание эффективности налогового контроля и обеспеченную ответственностью, предусмотренной статьей 129.4 НК РФ («Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках»). На наш взгляд, исходя из объема полномочий Территориальных налоговых органов по проведению мероприятий налогового контроля и отсутствия такого же объема

---

<sup>297</sup> Аналогичная позиция выражена в Письме Минфина России от 06.03.2012 № 03-03-06/4/19. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>298</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.08.2015 по делу № А40-24458/15. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

полномочий у Центрального аппарата ФНС (из перечня сведений, отраженных в Уведомлении, следует, что контроль правильности его заполнения требует проверки всего объема первичных документов налогоплательщика, а не только относящихся к уже известным контролируемым сделкам, которые вправе запрашивать Центральный аппарат ФНС), именно на Территориальный налоговый орган возлагается обязанность по проверке своевременности представления налогоплательщиком Уведомления, отражения в нем всех контролируемых сделок, а также достоверности указанных в этом Уведомлении сведений. В судебной практике также встречается данная позиция<sup>299</sup>.

В Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 28.04.2016 по делу № А55-14963/2015<sup>300</sup> суд указал, что на основании статьи 82 НК РФ Территориальными налоговыми органами может проверяться Уведомление в рамках проведения камеральной, выездной налоговой проверки, так же в связи проведением иной формы налогового контроля<sup>301</sup>.

В данном исследовании не ставится задача проанализировать известную проблему соотношения форм и мероприятий налогового контроля, поэтому

---

<sup>299</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.01.2016 по делу № А40-71494/2015. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016). Верховный Суд РФ данный подход поддержал (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2016 № 305-КГ16-3837 по делу № А40-71494/2015. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)).

<sup>300</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.04.2016 по делу № А55-14963/2015. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>301</sup> При изучении судебной практики арбитражных судов округов Российской Федерации в период с 2012 по 07.06.2016 (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 02.02.2016 по делу № А55-6922/2015, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.04.2016 по делу № А55-14963/2015, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.01.2016 по делу № А40-71494/2015, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.12.2015 по делу № А53-30653/2014. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)) в отношении вопроса о проверке Уведомления не было обнаружено ни одного судебного решения, из которого бы однозначно следовало, что нарушение, предусмотренное статьей 129.4 НК РФ, было обнаружено территориальными налоговыми органами в каких-либо иных формах налогового контроля помимо налоговых проверок.

приведем одно из устоявшихся определений формы налогового контроля и их перечень: «форму налогового контроля можно определить как регламентированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления результатов мероприятий налогового контроля, представляющих собой единую совокупность действий уполномоченных органов по выполнению конкретной задачи налогового контроля»<sup>302</sup>.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- налоговых проверок,
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора,
- проверки данных учета и отчетности,
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также
- в других формах, предусмотренных НК РФ<sup>303</sup>.

Некоторые ученые выделяют не закрепленные НК РФ формы налогового контроля. Например, И.И. Кучеров указывает такие формы контроля как ревизия, проверка и надзор<sup>304</sup>.

А.В. Брызгалин оспаривает выделение законодателем проверки данных учета и отчетности в самостоятельную форму налогового контроля, поскольку

---

<sup>302</sup> Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 115. Его поддерживает также А.В. Брызгалин (См. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А. Н. Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях: Теория и практика применения гл. 14 Налогового кодекса РФ: С учетом Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ / А.В. Брызгалин, В.Р.Берник, А.Н. Головкин; под общ. ред. А. В. Брызгалина. Екб.: Издательство «Налоги и финансовое право», 2007. С. 48).

<sup>303</sup> Абзац 2 пункта 1 статьи 82 НК РФ.

<sup>304</sup> Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 188;. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/ И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин; под ред. И.И. Кучерова. - М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 28.

законодатель не установил какого-либо самостоятельного порядка проведения указанных проверок, а также получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов<sup>305</sup>.

На наш взгляд, «другая форма налогового контроля», в рамках которой Территориальными налоговыми органами может проверяться Уведомление, исходя из места проведения проверки и объема проверяемых документов означает ни что иное как «камеральную проверку Уведомления». Так, А.В. Брызгалин со ссылкой на статью 82 НК РФ указывает, что «законодатель ... намерен обозначить все формы налогового контроля непосредственно в тексте НК РФ. Однако, как свидетельствует практика, такая цель пока не достигнута. Например, среди перечисленных в НК РФ налоговых проверок законодатель называет выездные, камеральные и повторные. Однако, как отмечает судья Арбитражного суда Ставропольского края Л.В. Афанасьева, «за пределами регулирования остались проверки фактов своевременности представления деклараций, сведений и т.д., т.е. тех обстоятельств, когда невыполнение обязательных предписаний влечет привлечение к налоговой ответственности. Такие проверки являются камеральными, но имеют существенные отличия по задачам, содержанию и т.д., а потому подлежат отдельному регулированию в рамках контроля»<sup>306</sup>».

На наш взгляд, позиция Л.В. Афанасьевой о необходимости отдельного регулирования таких камеральных проверок, и в частности камеральной проверки Уведомления состоятельна, но, во всяком случае, до такого регулирования в отношении налогоплательщика должны быть соблюдены гарантии,

---

<sup>305</sup> Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А. Н. Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях: Теория и практика применения гл. 14 Налогового кодекса РФ: С учетом Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ / А.В. Брызгалин, В.Р.Берник, А.Н. Головкин; под общ. ред. А. В. Брызгалина. Екб.: Издательство «Налоги и финансовое право», 2007. С. 50-51.

<sup>306</sup> Афанасьева Л.В. Проблемы налогового контроля // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 11. Цит. по: Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А. Н. Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях: Теория и практика применения гл. 14 Налогового кодекса РФ: С учетом Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ / А.В. Брызгалин, В.Р.Берник, А.Н. Головкин; под общ. ред. А. В. Брызгалина. Екб.: Издательство «Налоги и финансовое право», 2007. С. 53.

предусмотренные статьей 88 НК РФ о камеральных проверках (например, если налоговой проверкой выявлены ошибки в Уведомлении, противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом должно быть сообщено налогоплательщику с требованием представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления).

Следует обратить внимание, что рассмотренная выше новая форма налогового контроля включена в подготовительный этап налогового контроля трансфертного ценообразования, поскольку в ее рамках еще не проверяется соблюдение принципа «вытянутой руки», такой контроль нацелен на сбор наибольшего количества информации о контролируемых сделках для Проверки трансфертного ценообразования.

*3.1.1.1.3 Выявление контролируемой сделки в результате проведения Центральным аппаратом ФНС повторной выездной налоговой проверки налогового органа.*

Центральный аппарат ФНС является вышестоящим органом по отношению к Территориальным налоговым органам. Таким образом, контролируемая сделка может быть выявлена в рамках повторной выездной налоговой проверки, проводимой вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Очевидно, что в рамках такой повторной проверки уже Центральным аппаратом ФНС проводится поиск контролируемых сделок, информация о которых не направлена налогоплательщиком самостоятельно в Уведомлениях.

Таким образом предварительный этап налогового контроля трансфертного включает в себя:

- первичный анализ Уведомлений;
- поиск Территориальными налоговыми органами контролируемых сделок, информация о которых не направлена налогоплательщиком самостоятельно в Уведомлениях, и информирование о них Центрального аппарата ФНС, а также контроль правильности и полноты заполнения Уведомления, который может проводиться как в рамках налоговых проверок, так и в качестве отдельного вида налоговой проверки – камеральной налоговой проверки Уведомления.

### ***3.1.1.2 Проверка трансфертного ценообразования как форма налогового контроля***

Не позднее двух лет с момента со дня получения Уведомления или извещения территориального налогового органа Центральный аппарат ФНС принимает решение о проведении Проверки трансфертного ценообразования<sup>307</sup>. В рамках проверки могут быть проверены контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки<sup>308</sup>.

Проверка трансфертного ценообразования проводится по месту нахождения Центрального аппарата ФНС<sup>309</sup>. В рамках Проверки трансфертного ценообразования предусмотрено проведение таких мероприятий налогового контроля как<sup>310</sup>:

---

<sup>307</sup> Пункт 2 статьи 105.3, пункт 2 статьи 105.17 НК РФ.

<sup>308</sup> Пункт 5 статьи 105.17 НК РФ.

<sup>309</sup> Пункт 1 статьи 105.17 НК РФ.

<sup>310</sup> Исходя из буквального толкования статьи 105.17 НК РФ и статьи 93 НК РФ при проведении проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами Центральный аппарат ФНС не вправе истребовать иные документы на основании статьи 93 НК РФ, кроме документации по контролируемым сделкам. Например, обязательной составной частью документации по контролируемым сделкам является описание контролируемой сделки, ее условий, включая описание методики ценообразования (при ее наличии), условия и сроки осуществления платежей по этой сделке, и прочая информация о сделке (подпункт 1 пункта 1 статьи 105.15 НК РФ). Т.е. непосредственно договор обязательной частью документации не

- истребование документации по контролируемым сделкам в соответствии со статьей 93 НК РФ «Истребование документов при проведении налоговой проверки»<sup>311</sup>;
- истребование документов (информации) у участников проверяемых контролируемых сделок в соответствии со статьей 93.1 НК РФ «Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках»<sup>312</sup>, а также
- проведение экспертизы, привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля и участие переводчика на основании статьи 95 – 97 НК РФ («Экспертиза», «Привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля», «Участие переводчика»<sup>313</sup>).

Наконец, завершается Проверка трансфертного ценообразования составлением справки о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет и сроки проведения проверки<sup>314</sup>, а также актом проверки, если по результатам проверки были выявлены факты отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной цены, которые привели к занижению суммы налога, в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке<sup>315</sup>.

---

является, но дополнительно, в целях обеспечения полноты проверки, истребовать его у налогоплательщика Центральный аппарат ФНС не уполномочен. Данное ограничение полномочий Центрального аппарата ФНС представляется необоснованным, т.к. препятствует принципам полноты и последовательности проверки, однако компенсируется полномочиями Территориальных налоговых органов по истребованию документов на основании статьи 93 НК РФ в рамках камеральных и выездных налоговых проверок, и полномочием Центрального аппарата ФНС по истребованию документов у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика на основании статьи 93.1 НК РФ.

<sup>311</sup> Пункт 6 статьи 105.17 НК РФ.

<sup>312</sup> Пункт 7 статьи 105.17 НК РФ.

<sup>313</sup> Абзац 2 пункта 1 статьи 105.17 НК РФ.

<sup>314</sup> Пункт 8 статьи 105.17 НК РФ.

<sup>315</sup> Пункт 9 статьи 105.17 НК РФ.

Как упоминалось ранее, налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством:

- налоговых проверок,
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора,
- проверки данных учета и отчетности,
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также
- в других формах, предусмотренных НК РФ<sup>316</sup>.

На основании пункта 1 статьи 87 НК РФ налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов: 1) камеральные налоговые проверки; 2) выездные налоговые проверки.

Из буквального толкования указанных выше норм следует, что введенная с 01 января 2012 года Проверка трансфертного ценообразования представляет собой одну из форм налогового контроля, отличного от налоговых проверок.

Насколько обоснованно такое исключение Проверки трансфертного ценообразования из перечня налоговых проверок?

Обратимся к определению налоговых проверок. Как указывает Ю.А. Крохина, это «основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляемая посредством сопоставления отчётных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием их финансово-хозяйственной деятельности»<sup>317</sup>. Схожее, но чуть более полное определение дает проф. Ю.В. Кваша: «процессуальное действие налоговой администрации по контролю за соблюдением налогового законодательства,

---

<sup>316</sup> Абзац 2 пункта 1 статьи 82 НК РФ.

<sup>317</sup> Крохина Ю.А. Финансовое право России: учебник для вузов / Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2004. С. 482.

правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов, осуществляемое путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций и иных отчетных документов, представляемых налогоплательщиками в налоговые органы»<sup>318</sup>.

Ю.Ф. Кваша выделяет следующие основные элементы, характеризующие сущность налоговой проверки как процессуального действия<sup>319</sup>:

- Цель – контроль за соблюдением налогового законодательства, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов;
- Субъект – налоговые администрации;
- Объект – совокупность финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков;
- Базовый метод – сравнение отчетных данных, представленных в налоговых декларациях, с фактическими показателями финансово-хозяйственной деятельности.

Центральным аппаратом ФНС в рамках Проверки трансфертного ценообразования проверяется полнота исчисления и уплаты четырех видов налогов<sup>320</sup>:

- 1) налог на прибыль организаций;
- 2) налог на доходы физических лиц, уплачиваемый в соответствии со статьей 227 НК РФ (т.е. уплачиваемого физическими лицами, зарегистрированными в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и нотариусами, занимающимися частной практикой, адвокатами, учредившие

---

<sup>318</sup> Кваша Ю.Ф., Ковалев В.Н., Харламов М.Ф. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие / Ю. Ф. Кваша, В.Н. Ковалев, М. Ф. Харламов и др.; Под ред. Ю. Ф. Кваши. М.: Юрист, 2001. С. 21.

<sup>319</sup> Там же. С. 26.

<sup>320</sup> Пункт 4 статьи 105.3 НК РФ.

адвокатские кабинеты и другими лицами, занимающимися в установленном действующим законодательством порядке частной практикой);

3) налог на добычу полезных ископаемых (в случае, если одна из сторон сделки является налогоплательщиком указанного налога и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которых налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах);

4) НДС (в случае, если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся (не являющийся) налогоплательщиком НДС или освобожденная (освобожденный) от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС)<sup>321</sup>.

В случае выявления занижения сумм данных видов налогов Центральным аппаратом ФНС производятся корректировки соответствующих налоговых баз<sup>322</sup>. Данные положения в совокупности с принципом «вытянутой руки», отраженным в пункте 1 статьи 105.3 НК РФ, приводят к выводу о том, что объектом Проверки трансфертного ценообразования является контроль полноты исчисления и уплаты налогов в соответствии с принципом «вытянутой руки»<sup>323</sup>.

---

<sup>321</sup> В соответствии со статьей 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей. Не признаются налогоплательщиками FIFA (Federation Internationale de Football Association), дочерние организации FIFA, указанные в Федеральном законе «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, определенные указанным Федеральным законом и являющиеся иностранными организациями, в части осуществления ими операций, связанных с осуществлением мероприятий, определенных указанным Федеральным законом.

<sup>322</sup> Пункт 5 статьи 105.3 НК РФ

<sup>323</sup> По правилу абзаца 3 пункта 1 статьи 105.17 НК РФ контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных

Учитывая объект Проверки трансфертного ценообразования и перечень мероприятий налогового контроля можно сделать вывод, что содержание Проверки трансфертного ценообразования полностью соответствует определению налоговой проверки, выработанному наукой налогового права. Такой вывод поддерживает и судебная практика<sup>324</sup>.

По месту проведения и объему проверяемой информации налоговые проверки подразделяются на камеральные и выездные. В Проверке трансфертного ценообразования есть черты и той, и другой. Чтобы продемонстрировать это, возьмем за основу сравнительную таблицу с характеристиками камеральных и выездных налоговых проверок, предложенную Ю.Ф. Квашой<sup>325</sup>, и включим в нее данные о Проверке трансфертного ценообразования.

**Таблица 1. Сравнение характеристик камеральных налоговых проверок, выездных налоговых проверок и Проверки трансфертного ценообразования.**

<b>Характеристика</b>	<b>Камеральная налоговая проверка</b>	<b>Проверка трансфертного ценообразования</b>	<b>Выездная налоговая проверка</b>
Субъект	Территориальные налоговые органы	Центральный аппарат ФНС	Налоговые органы всех уровней
Объект	Совокупность финансово-хозяйственных операций только за отчетный период	Совокупность финансово-хозяйственных операций за весь проверяемый период <b>(исключительно контролируемые)</b>	Совокупность финансово-хозяйственных операций за весь проверяемый период, но не более трех лет предшествующих

и камеральных проверок. Из данного положения косвенно следует вывод, что именно контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам и является предметом проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. На наш взгляд в тексте НК РФ допущена исключительно техническая ошибка. Норма абзаца 3 пункта 1 статьи 105.17 НК РФ основной целью имеет разграничение объектов налоговых проверок и Проверки по трансфертному ценообразованию, и позволяет сделать только косвенный вывод об объекте Проверки по трансфертному ценообразованию, в то время как положения пунктов 1, 4 и 5 статьи 105.3 НК РФ декларируют общий принцип и содержание налогового контроля трансфертного ценообразования.

<sup>324</sup> Решение Арбитражного суда города Москвы от 27.01.2017 по делу № А40-123426/16-140-1066. [Электронный ресурс] // Сайт Электронного правосудия. Режим обращения: <http://kad.arbitr.ru/Card/23957e4c-102e-438e-a467-7c8002a24508> (дата обращения: 27.01.2017).

<sup>325</sup> Кваша Ю.Ф., Ковалев В.Н., Харламов М.Ф. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие / Ю. Ф. Кваша, В.Н. Ковалев, М. Ф. Харламов и др.; Под ред. Ю. Ф. Кваши. М.: Юрист, 2001. С. 28.

Характеристика	Камеральная налоговая проверка	Проверка трансфертного ценообразования	Выездная налоговая проверка
		сделки), но не более трех лет предшествующих году проведения проверки	году проведения проверки
Основание для проведения	Специального решения не требуется	Решение руководителя налогового органа	
Периодичность	Регулярно с периодичностью представления отчетности	Выборочно по мере необходимости	
Место проведения	Место нахождения налогового органа		Место нахождения налогоплательщика
Категории налогоплательщиков	Все налогоплательщики	Юридические лица и индивидуальные предприниматели	
Используемые мероприятия	Мероприятия, не связанные с нахождением на территории налогоплательщика	Любые установленные НК РФ мероприятия	

Таким образом, отличие Проверки трансфертного ценообразования от иных видов налоговых проверок заключается исключительно в его объекте и субъекте – контролируемых сделках, проверяемых Центральным аппаратом ФНС.

НК РФ содержит очень важное положение: если для определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий контролируемых сделок с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, налогоплательщик применил методы, указанные в пункте 1 статьи 105.7 НК РФ, или их комбинацию, Центральный аппарат ФНС при осуществлении Проверки трансфертного ценообразования применяет метод (комбинацию методов), примененный (примененную) налогоплательщиком<sup>326</sup> (презумпция «достоверности» избранного метода<sup>327</sup>). Рассматриваемое положение

<sup>326</sup> Абзац 2 пункта 5 статьи 105.17 НК РФ

<sup>327</sup> Брызгалин А.В. Тематический выпуск: Контроль за трансфертными ценами (под ред. Брызгалина А.В.) / Налоги и финансовое право. 2012. № 5 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

НК РФ поддерживает подход, по которому проверять рыночность налоговой базы налогоплательщика означает «вставить на место» налогоплательщика, следовать за налогоплательщиком и проверять получившиеся результаты.

Применение иного метода (комбинации методов) возможно в том случае, если Центральный аппарат ФНС докажет, что метод (комбинация методов), примененный (примененная) налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемой сделки не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми<sup>328</sup>. Полномочие налогового органа по проверке применимости выбранного налогоплательщиком метода (комбинации методов), если он был применен, позволит опровергнуть презумпцию соответствия цен в сделке между взаимозависимыми лицами принципу «вытянутой руки». Иное в принципе отменяло бы налоговый контроль трансфертного ценообразования<sup>329</sup>.

На наш взгляд приведенные выше положения в совокупности с нормой о допустимости использования налогоплательщиком методов, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, при подготовке документации о контролируемых сделках<sup>330</sup> интересны с другой точки зрения. Они позволяют утверждать, что нормы о методах определения рыночных цен и источниках информации о рыночных ценах сформулированы не только для налогового органа, обеспечения прозрачности, определенности и предсказуемости положения налогоплательщика, но и для применения их самим налогоплательщиком по его желанию. В этом смысле налогоплательщик может

---

<sup>328</sup> Абзац 3 пункта 5 статьи 105.17 НК РФ

<sup>329</sup> Аналогичные правила не сформулированы в отношении источников информации о рыночных ценах, однако, источники информации также являются инструментом расчета рыночного уровня цен. Поэтому рассматриваемые нормы пункта 5 статьи 105.17 должны толковаться расширительно, а именно применяться и к источникам информации о рыночных ценах. Иное нарушало бы последовательность налогового контроля трансфертного ценообразования.

<sup>330</sup> Подпункт 2 пункта 1 статьи 105.15 НК РФ.

добровольно провести такой же контроль трансфертного ценообразования в своих сделках с взаимозависимыми лицами, что и налоговый орган, с той лишь разницей, что он будет добровольным. По результатам такого «самостоятельного контроля» он может принять решение о самостоятельной корректировке налоговой базы.

### **3.1.1.3 Полномочия территориальных органов по контролю трансфертного ценообразования**

Минфин России полагает<sup>331</sup>, что территориальные налоговые органы наряду с Центральным аппаратом ФНС, могут проводить контроль трансфертного ценообразования; поскольку контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок, территориальные налоговые органы могут выявить факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы посредством манипулирования ценами в сделках между взаимозависимыми лицами, не попадающих в перечень контролируемых сделок. Например, в сделках между взаимозависимыми лицами, если сумма доходов (расходов) сторон между указанными лицами за календарный год не превышает установленные НК РФ для отдельных видов сделок «суммовые пороги».

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены *операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом* или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)<sup>332</sup>. При использовании механизма трансфертного

---

<sup>331</sup> Письма Минфина России от 26.12.2012 № 03-02-07/1-316, от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>332</sup> Пункт 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

ценообразования для целей снижения налогового бремени, стороны сделки фактически получают прибыль, соответствующую рыночному уровню цен, но изначально с помощью цен в сделках «изменяют режим налогообложения» данной прибыли таким образом, который позволяет им снижать общую налоговую нагрузку группы компаний. Т.е. учет нерыночной цены для целей налогообложения и есть учет операции не в соответствии с ее действительным экономическим смыслом, а значит, и есть необоснованная налоговая выгода. Данный вывод подтверждается и судебной практикой<sup>333</sup>.

Исследователи, которые считают такое толкование необоснованно расширительным, приводят в поддержку своей позиции следующие два основных аргумента:

*1. Формальное противоречие позиции Минфина России нормам пункта 2 и 3 статьи 105.3 НК РФ*

М.В. Юзвак отмечает, что «Налоговое законодательство регулирует властные отношения, предполагающие подчинение одной стороны другой – налогоплательщика налоговому органу<sup>334</sup>. Налоговые нормы должны отличаться формальной определенностью, точностью, ясностью, что обеспечивает их правильное применение<sup>335</sup>. Применительно к налоговому контролю принцип

---

<sup>333</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016): определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла; реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

<sup>334</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>335</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

формальной определенности норм означает, что полномочия налоговых органов, осуществляющих проверку, должны быть четко указаны в НК РФ. Если же в НК РФ существует пробел, он не может быть преодолен правоприменительными актами – разъяснениями финансовых органов или судебными решениями, потому что касается полномочий налоговых органов»<sup>336</sup>.

## *2. Несоответствие позиции Минфина России целям норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования и воле законодателя*

По мнению М.В. Юзвака, из Пояснительной записки к законопроекту<sup>337</sup> следует, что «действие этих норм распространяется на организации и физических лиц, которые совершают контролируемые сделки, предусмотренные законопроектом, а также на налоговые органы. Иначе говоря, любая норма, введенная данным законом, регулирует отношения, связанные с контролируемыми сделками, и не может обосновывать полномочия налоговых органов применительно к неконтролируемым сделкам. Сложность оценки рыночности цены на основании статьи 40 НК РФ потребовала создать не только отдельный вид контроля, но и орган, компетентный в вопросах ценообразования, то есть обладающий соответствующим кадровым составом и материальной базой (информационными источниками)»<sup>338</sup>. Так, в качестве нового структурного подразделения Центрального аппарата ФНС, занимающегося контролем за

---

<sup>336</sup> Юзвак М.В. Контроль за ценами в неконтролируемых сделках, В.Г. Акимова. Контроль за ценами в неконтролируемых сделках [Электронный ресурс] // Сайт Журнала «Налоговед». Режим обращения: <http://nalogoved.ru/art/1643> (дата обращения: 25.09.2016).

<sup>337</sup> Пояснительная записка к законопроекту № 305289-5 «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» [Электронный ресурс] // Сайт Государственной Думы Российской Федерации. Режим обращения: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=305289-5&02> (дата обращения: 11.09.2016).

<sup>338</sup> Юзвак М.В. Контроль за ценами в неконтролируемых сделках, В.Г. Акимова. Контроль за ценами в неконтролируемых сделках [Электронный ресурс] // Сайт Журнала «Налоговед». Режим обращения: <http://nalogoved.ru/art/1643> (дата обращения: 25.09.2016).

соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах было создано Управление трансфертного ценообразования<sup>339</sup>.

М.В. Юзвак отмечает также, что «проверка обоснованности цены требовала значительных временных и материальных затрат, необходимо было сократить круг сделок, в отношении которых мог бы осуществляться такой контроль. С этой целью и было установлено понятие «контролируемые сделки», а также суммовой порог для каждой категории контролируемых сделок»<sup>340</sup>.

Дополнительно можно добавить, что, как справедливо отмечает О.А. Ногина применительно к способу расчета налоговой базы расчетным путем «законодатель не предусматривает такого основания для начисления суммы налога расчетным путем, как обнаружение налоговым органом фактов получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, поскольку она не относится к законодательным категориям. Положения о необоснованности налоговой выгоды были сформированы в рамках судебной доктрины... они имеют обязательную силу для судебных инстанций, но тем не менее не являются нормами закона. Именно по этой причине с учетом конституционного смысле законного изъятия налога само по себе обнаружение необоснованной налоговой выгоды не служит основанием для доначисления налога расчетным путем»<sup>341</sup>.

---

<sup>339</sup> Управление трансфертного ценообразования. Основные задачи Управления [Электронный ресурс] // Сайт ФНС. Режим обращения: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/fts/structure\\_fts/str\\_podr\\_ca/usimk/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/structure_fts/str_podr_ca/usimk/) (дата обращения 30.09.2016).

<sup>340</sup> Юзвак М.В. Контроль за ценами в неконтролируемых сделках, В.Г. Акимова. Контроль за ценами в неконтролируемых сделках [Электронный ресурс] // Сайт Журнала «Налоговед». Режим обращения: <http://nalogoved.ru/art/1643> (дата обращения: 25.09.2016).

<sup>341</sup> Ногина О.А. Проблемы применения расчетного метода налоговыми органами при доначислении налога в случае установления необоснованности налоговой выгоды. Вестник Высшего Арбитражного суда Российской Федерации № 8. 2009. С 29.

А.В. Брызгалин указывает, что складывающаяся судебная практика «приводит к размыванию границ полномочий властных субъектов»<sup>342</sup>. Данное понимание поддерживают И.В. Цветков<sup>343</sup> и В.М. Зарипов<sup>344</sup>.

Так, в деле об оспаривании решения налогового органа о доначислении налога на прибыль, НДС и НДС за 2012 год<sup>345</sup> суд отметил, что действия инспекции в ходе камеральных и выездных проверок по контролю цен в сделках между взаимозависимыми лицами противоречат пункту 3 статьи 105.3 НК РФ, в силу которого признается презумпция соответствия цены договора уровню рыночных цен и возможность доказательства обратного лишь Центральным аппаратом ФНС.

По нашему мнению, запрет проверки соблюдения принципа «вытянутой руки» в неконтролируемых сделках между взаимозависимыми лицами в рамках налоговых проверок означал бы следующее:

- использование механизма трансфертного ценообразования в целях снижения налогового бремени в неконтролируемых сделках допустимо, т.е. взаимозависимые компании, совершающие неконтролируемые сделки находятся в

---

<sup>342</sup> Тематический выпуск: Из практики гражданско-правового консультирования (под ред. А.В. Брызгалина) («Налоги и финансовое право», 2016, № 6) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>343</sup> Цветков И. В. Правовые позиции Конституционного суда РФ о налоговом контроле цен //Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года: По материалам XII Международной научно-практической конференции 17 - 18 апреля 2015 г., Москва. М., 2016. С. 146

<sup>344</sup> Зарипов В.М. Кризис концепции налоговой выгоды. С. 153 //Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года: По материалам XII Международной научно-практической конференции 17 - 18 апреля 2015 г., Москва. М., 2016. С. 148 - 161

<sup>345</sup> Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.07.2015 по делу № А26-7861/2014. См. также дела ООО «МОБ-Сервис» (Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2015 по делу № А41-32826/2014), ЗАО «Капитал +» (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.12.2015 по делу № А72-5720/2015), ОАО «Инвестиционно-строительная компания «Честр-Групп» (Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.11.2015 по делу №А79-7574/2014), ЗАО «Клиномолоко» (Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 12.02.2015 по делу по делу № А41-36288/14), ООО «Снежный купол» (Постановление Десято арбитражного апелляционного суда от 14.09.2015 №А41-16275/2015) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

неравном положении с взаимозависимыми компаниями, совершающими контролируемые сделки, а также применяют разные правовые нормы в отношении своих контролируемых и неконтролируемых сделок;

- государство лишено возможности доказывать использование трансфертного ценообразования в целях получения необоснованной налоговой выгоды в неконтролируемых сделках между взаимозависимыми лицами;
- не обеспечиваются специально-правовые принципы всеобщности и единства налогового контроля<sup>346</sup>.

Поэтому сформировалась и противоположная судебная практика, поддержанная Верховным Судом Российской Федерации<sup>347</sup> (далее – Верховный Суд РФ), которая фактически отдаёт неконтролируемые сделки между взаимозависимыми лицами, которые не попадают в перечень контролируемых, под контроль трансфертного ценообразования территориальных налоговых органов. Так, в деле ООО «Лечебно-диагностический центр Международного института биологических систем - Нижний Новгород» суд указал, что воля законодателя направлена на передачу Центральному аппарату ФНС полномочий по проверке полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением не всех без

---

<sup>346</sup> Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С.81.

<sup>347</sup> В делах ООО «СтавГазоборудование» (Определение Верховного Суда РФ от 11.04.2016 № 308-КГ15-16651 по делу № А63-11506/2014, приведено в пункте 13 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2016), (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 06.07.2016) и ООО «Деловой центр Минаевский» (Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015) Верховный Суд РФ выражает согласие на применение концепции необоснованной налоговой выгоды для проверки цен в сделках между взаимозависимыми лицами в рамках налоговых проверок. См. также дела «Атон» (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 19.08.2015 по делу № А04-8475/2014), ООО «Газпром Инвест РГК» (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.04.2016 по делу № А40-41524/2015), Каменское городское потребительское общество (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.12.2015 по делу № А03-3786/2015), ООО «ПТК «БетонАрт» (Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 27.05.2015 по делу № А62-3086/2014), ООО «Билер» (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.05.2015 по делу № А03-11074/2014), ООО «Нефтегазовая компания «ИТЕРА» (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.02.2016 по делу № А40-204810/14) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

исключения сделок между взаимозависимыми лицами, где имеются сомнения в рыночности примененных ими цен, а лишь контролируемых сделок, прямо поименованных в статье 105.14 Налогового кодекса РФ. Иное, учитывая масштабы страны и количество налогоплательщиков, привело бы к нивелированию положений вновь введенного правового регулирования<sup>348</sup>.

Остается решить только один вопрос: если правила налогового контроля трансфертного ценообразования в России имеют четкие границы (в отношении видов налогов, к которым применима корректировка налоговой базы, судебного порядка взыскания неуплаченных в установленный срок налогов, порядка применения правил о сопоставимости, методах расчета рыночных цен, источниках информации о рыночных ценах, мероприятий налогового контроля, оснований для освобождения от ответственности за неуплату (неполную уплату) налога, возможности осуществления симметричной корректировки), то практика доказывания необоснованной налоговой выгоды описанных выше ограничений не предполагает и не может предполагать. Формально налоговый орган не ограничен даже принципом «вытянутой руки», сформулированным в статье 105.3 НК РФ. Таким образом, налогоплательщик в отношении своих сделок в взаимозависимыми лицами, не попадающий в категорию контролируемых, поставлен в непредсказуемое положение, а самое главное, в неравное положение с другими взаимозависимыми лицами, сделки которых попадают в категорию контролируемых. Наконец, у одного налогоплательщика могут быть сделки с взаимозависимыми лицами, как попадающие, так и не попадающие под понятие контролируемых сделок. Тогда налоговый учет по контролируемым сделкам будет проверяться по одним правилам, а в неконтролируемых – по другим, в то время как объект проверки (соответствие цен, и, соответственно, налоговой базы, полученной по сделке, принципу «вытянутой руки») един.

---

<sup>348</sup> Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11.12.2015 по делу № А43-1069/2015 (дата обращения: 28.09.2016) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

Представляется, что для обеспечения общеправового принципа равенства<sup>349</sup>, в том числе при проведении налогового контроля, налоговые органы должны понимать нормы раздела V.1 НК РФ как универсальные правила налогового контроля трансфертного ценообразования, обязательные к применению при проведении любых видов налоговых проверок, если объектом этой проверки будет являться соблюдение налогоплательщиками «принципа вытянутой руки». Иными словами, положения раздела V.1 НК РФ (в отношении видов налогов, к которым применима корректировка налоговой базы, судебного порядка взыскания неуплаченных в установленный срок налогов, порядка применения правил о сопоставимости, методах расчета рыночных цен, источниках информации о рыночных ценах, мероприятий налогового контроля, оснований для освобождения от ответственности за неуплату (неполную уплату) налога, возможности осуществления симметричной корректировки) должны распространяться и на порядок проведения камеральных и выездных налоговых проверок, в тех случаях, когда налоговые органы осуществляют контроль трансфертного ценообразования и соблюдение налогоплательщиками «принципа вытянутой руки» в сделках, не признаваемых контролируруемыми.

### **3.1.2 Предварительный налоговый контроль трансфертного ценообразования. Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения**

Опыт заключения «предварительных соглашений о ценообразовании» (*Advanced Pricing Agreement*) заимствован Российской Федерацией из мировой практики, где он развивался на основе положительного опыта США. Данный институт был введен в США в 1991 году с целью создания «для

---

<sup>349</sup> В статье 14 Конвенции о защите прав человека и основных свобод указано, что пользование правами и свободами должно быть обеспечено каждому без какой бы то ни было дискриминации.

налогоплательщиков атмосферы определенности»<sup>350</sup> в условиях применения большого количества методов определения рыночных цен. Такие соглашения заключаются между налоговым органом и налогоплательщиком на стадии планирования сделки(ок), в них заранее устанавливается методика определения рыночной цены и иные условия налогового контроля трансфертного ценообразования применительно к указанной(ым) сделке(ам). Налоговый орган берет на себя обязательство придерживаться данной методики и иных условий соглашения при проведении налогового контроля трансфертного ценообразования на весь период его действия.

Ревен Ави-Йонах называет институт предварительного соглашения о ценообразовании «самым важным достижением в области регулирования трансфертного ценообразования ... поскольку позволяет сторонам сэкономить существенные расходы на ведение судебных споров»<sup>351</sup>.

В российскую правовую систему институт соглашения о ценообразовании (далее – Соглашение) введен 01 января 2012 года. Также, как и в США, налогоплательщик может достичь с налоговым органом соглашения в отношении планируемых им к совершению<sup>352</sup> контролируемых сделок по реализации полномочий налогового органа по проверке соответствия цен в этих сделках рыночному уровню, а именно по применению методов трансфертного ценообразования и использованию источников информации о рыночных ценах в сопоставимых с анализируемой сделках или рентабельности сопоставимых с налогоплательщиком компаний.

---

<sup>350</sup> Баев С.А. Правовое регулирование трансфертного ценообразования: мировой опыт и российская практика // Законодательство. 2005. № 9. С. 48.

<sup>351</sup> Reuven S. Avi-Yonah. *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*. Cambridge University Press 2007. P. 118.

<sup>352</sup> Отметим, что, исходя из правил о сроке действия Соглашения в статье 105.21 НК РФ конкретные контролируемые сделки могут быть уже совершены в периоде подачи заявления налогоплательщика о заключении Соглашения, но, по общему правилу, такие сделки только планируются к совершению.

По состоянию на конец мая 2014 года заключено десять<sup>353</sup> Соглашений с ОАО «Роснефть», ОАО «Газпром Нефть», ОАО «Аэрофлот», ЗАО «Лукойл». В 2015 году были заключены десять соглашений о ценообразовании с семнадцатью крупнейшими налогоплательщиками, вынесено четыре решения об отказе в заключении соглашения о ценообразовании<sup>354</sup>.

Правовая природа Соглашения и его положение в системе нормативно-правового регулирования не исследованы в России, поэтому в настоящем исследовании ставится цель проанализировать содержание Соглашения, порядок его заключения и исполнения, и в конечном итоге, раскрыть его правовую природу.

Для исследования и определения правовой природы Соглашения необходимо проанализировать следующие вопросы: (1) стороны, между которыми возможно заключение Соглашения; (2) предмет и (3) порядок заключения Соглашений; (4) проверка исполнения Соглашения, и (5) последствия неисполнения Соглашения.

### ***3.1.2.1 Стороны, между которыми возможно заключение Соглашения***

НК РФ предусматривает возможность заключения Соглашения как между налогоплательщиком (группой налогоплательщиков) и налоговым органом Российской Федерации (в терминологии Руководства ОЭСР<sup>355</sup> – «одностороннее соглашение»), так и с участием уполномоченного органа другого государства («двустороннее соглашение») – в отношении определенных внешнеторговых

---

<sup>353</sup> Доклад ФНС о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 годы. [Электронный ресурс] // Режим обращения: <http://www.google.ru/url?url=http://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/drond2013.doc&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ei=qU8HVIOZBsOWao-6goAC&ved=0CBVMQFjAA&usg=AFQjCNGHmtwZErrjWS6dbcq32S0tFmxCsQ> (дата обращения: 11.09.2016)

<sup>354</sup> Годовой отчет Минфина России за 2015 год (уточненный) о ходе реализации и оценке эффективности реализации государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». [Электронный ресурс] // Сайт Минфина России. Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/budget/govprog/gosfin/#> (дата обращения: 20.09.2016).

<sup>355</sup> Пункт 4.129 Руководства ОЭСР.

сделок<sup>356</sup>. В данном исследовании анализируется правовая природа одностороннего соглашения как более простой формы Соглашения.

Заключать Соглашение вправе только налогоплательщик, отнесенный к категории крупнейших<sup>357</sup>.

Со стороны налогового органа участвует Центральный аппарат ФНС<sup>358</sup>.

Двустороннее же соглашение приобретает международно-правовой аспект, становится похожим на международный договор в отношении конкретных налогоплательщиков, в котором также участвуют частные субъекты, не являясь при этом субъектами публичных международно-правовых отношений - здесь наблюдается более сложный с правовой точки зрения институт, который требует отдельного подробного изучения. Преимущество двустороннего соглашения состоит в исключении риска двойного налогообложения, поскольку для участников проверяемой сделки – частных субъектов заранее согласовываются корреспондирующие налоговые последствия. В настоящее время Минфином России ведется работа по подготовке порядка заключения соглашения о ценообразовании с участием уполномоченного органа исполнительной власти иностранного государства<sup>359</sup>.

---

<sup>356</sup> Пункт 2 статьи 105.20 НК РФ.

<sup>357</sup> Пункт 1 статьи 105.19 НК РФ, критерии отнесения организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях установлены Приказом ФНС от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016). На федеральном уровне к крупнейшим в частности, относятся, (1) организации, суммарный объем начислений федеральных налогов согласно данным налоговой отчетности свыше 1 миллиарда рублей, для организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания услуг связи, а также по реализации и (или) предоставлению в пользование технических средств, обеспечивающих оказание услуг связи, организаций, осуществляющих деятельность в сфере оказания транспортных услуг, - свыше 300 миллионов рублей; или (2) суммарный объем полученных доходов (форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» годовой бухгалтерской отчетности, коды показателя 2110, 2310, 2320, 2340) которых превышает 20 миллиардов рублей; или (3) активы которых превышают 20 миллиардов рублей.

<sup>358</sup> Пункт 1 статьи 105.19 НК РФ.

<sup>359</sup> Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 06.02.2013 № 03-01-18/2676 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

Стоит отметить, что Минфин России необоснованно узко толкует норму пункта 2 статьи 105.20 НК РФ<sup>360</sup>. Данная норма прямо указывает на право налогоплательщика обратиться в налоговые органы за заключением двустороннего соглашения. Минфин России считает, что в случае внешнеторговой сделки участие уполномоченного органа исполнительной власти иностранного государства при заключении Соглашения является обязательным<sup>361</sup>. Подобное толкование обеспечивает устранение рисков как двойного налогообложения (для налогоплательщиков), так и двойного неналогообложения (для государств), но с практической точки зрения усложняет процесс заключения Соглашения, поскольку требует вовлечения в него еще одного участника.

Когда в Соглашении участвуют более двух налоговых администраций стран, такое Соглашение в терминологии Руководства ОЭСР называется «многосторонним». НК РФ также предусматривает возможность заключения многостороннего Соглашения, что означает, по мнению Минфина России, обязанность участия налоговых администраций всех стран, имеющих право на налогообложение дохода сторон(ы) контролируемой сделки.

Отсутствие порядка заключения двустороннего Соглашения в настоящий момент вовсе блокирует возможность заключения Соглашения в отношении внешнеторговой сделки, что в первую очередь нарушает законные интересы налогоплательщика.

---

<sup>360</sup> На основании пункта 2 статьи 105.20 НК РФ в случае, если заключение Соглашения предусматривается в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, налогоплательщик *вправе* обратиться в Центральный аппарат ФНС с заявлением о заключении такого Соглашения с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства в порядке, устанавливаемом Минфином России.

<sup>361</sup> Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 06.02.2013 № 03-01-18/2676 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

### 3.1.2.2 *Предмет Соглашения*

В предмете Соглашения можно выделить:

1) Материальные аспекты<sup>362</sup>: (1) виды и (или) перечни контролируемых сделок и товаров (работ, услуг), в отношении которых заключается Соглашение, (2) порядок определения цен и (или) описание и порядок применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения, (3) перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, условиям Соглашения.

2) Процедурные составляющие предмета<sup>363</sup>: (1) срок действия Соглашения, (2) перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих исполнение условий Соглашения. Их можно назвать скорее иными «условиями» Соглашения, нежели его предметом, т.к. они регулируют процедурные аспекты действия Соглашения.

С точки зрения определения правовой природы рассматриваемого института интерес представляют материальные аспекты Соглашения, из которых следует, что налоговый орган и налогоплательщик соглашаются о применении к конкретным контролируемым сделкам той или иной методики определения цен и использовании перечня источников информации о рыночных ценах (рентабельности). Материальные аспекты представляют собой подлинный предмет Соглашения, поскольку являются теми инструментами, с помощью которых проверяется соответствие уровня налоговой базы налогоплательщика в результате совершения контролируемых сделок принципу «вытянутой руки»<sup>364</sup> –

---

<sup>362</sup> Подпункт 1-3 пункта 3 статьи 105.19 НК РФ. Хотя данные условия Соглашения регулируют процедуру проведения проверки соответствия цен в контролируемых сделках рыночному уровню, представляется обоснованным называть в настоящем исследовании такие условия Соглашения *материальными* или *существенными*, принимая во внимание цель заключения Соглашения, а также суть правоотношений, возникающих в связи с заключением Соглашения, описываемые ниже в настоящем исследовании.

<sup>363</sup> Подпункты 4-5 пункта 3 статьи 105.19 НК РФ.

<sup>364</sup> Исходя из установленных в НК РФ оснований для мотивированного отказа в заключении Соглашения следует, что Центральный аппарат ФНС подвергает условия проекта Соглашения проверке на предмет соответствия принципу «вытянутой руки».

данными инструментами определяется интервал рыночных цен (рентабельности), а затем сравнивается с ценой или показателем рентабельности налогоплательщика в конкретной контролируемой сделке, как и в Проверке трансфертного ценообразования.

Однако, нормы НК РФ, регулирующие предмет Соглашения, не содержат отсылки на нормы о конкретных методах и источниках информации, которые используются при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Это означает что налогоплательщик и налоговый орган при заключении Соглашения не связаны правилами статей 105.6 – 105.7 и главы 14.3 НК РФ, и что единственным ориентиром для выбора методики определения рыночных цен и источников информации служит принцип «вытянутой руки».

### **3.1.2.3      *Порядок заключения Соглашений***

Налогоплательщик обращается в Центральный аппарат ФНС с заявлением о заключении Соглашения с приложением необходимых документов, содержащих информацию, имеющую значение при заключении Соглашения и перечисленных в открытом перечне пункта 1 статьи 105.22 НК РФ<sup>365</sup>.

Центральный аппарат ФНС рассматривает заявление о заключении Соглашения вместе с документами, содержащими информацию, имеющую

---

<sup>365</sup> В соответствии с Приложением 1 к Письму Федеральной налоговой службы от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения» ([Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)) с целью оценки целесообразности обращения с заявлением о заключении Соглашения, обеспечения его более качественной подготовки, сокращения сроков рассмотрения заявления, а также для уточнения требований Центрального аппарата ФНС к составу и содержанию документов и материалов, необходимых для заключения Соглашения, налогоплательщик может обратиться в Центральный аппарат ФНС для *предварительного обсуждения основных положений Соглашения*. Независимо от позиции Центрального аппарата ФНС налогоплательщик сохраняет право обратиться с официальным заявлением о заключении такого Соглашения. Предварительное обсуждение Соглашения не предусмотрено положениями НК РФ, однако широко используется в международной практике и входит в список рекомендаций, содержащихся в Руководстве ОЭСР.

значение при заключении Соглашения. Данную ситуацию можно представить иным образом: направляя заявление, проект Соглашения и документы в налоговый орган, налогоплательщик заранее направляет своего рода документацию по той или иной контролируемой сделке (группе однородных сделок), а также дополнительные документы, содержащие информацию о деятельности налогоплательщика и имеющие значение при заключении Соглашения.

В течение шести месяцев<sup>366</sup> со дня получения документов Центральный аппарат ФНС принимает одно из следующих решений<sup>367</sup>:

- 1) решение о заключении Соглашения;
- 2) мотивированное решение об отказе от заключения Соглашения;
- 3) решение о необходимости доработки проекта Соглашения, в котором Центральный аппарат ФНС предлагает налогоплательщику доработать в соответствии с требованиями НК РФ и повторно представить проект Соглашения и документы о деятельности налогоплательщика, связанной с контролируруемыми сделками, а также о контролируемых сделках, в отношении которых налогоплательщиком предлагается заключить Соглашение.

Основаниями для принятия решения об отказе от заключения соглашения о ценообразовании, в частности, являются:

- 1) непредставление или представление не в полном объеме документов, предусмотренных пунктом 1 статьи 105.22 НК РФ;
- 2) неуплата или неполная уплата государственной пошлины;

---

<sup>366</sup> Подпункты 1 - 3 статьи 105.22 НК РФ. Данный срок может быть продлен до девяти месяцев. После получения заявления о заключении Соглашения и прилагаемой к нему документации Центральный аппарат ФНС создает рабочую группу и уведомляет об этом налогоплательщика. После первоначального ознакомления с заявлением о заключении Соглашения Центральный аппарат ФНС уведомляет налогоплательщика о необходимости организации обсуждения проекта Соглашения и (или) о представлении дополнительной информации. Затем проводится совместное обсуждение проекта Соглашения членами рабочей группы Центрального аппарата ФНС и уполномоченными представителями налогоплательщика // Письмо Федеральной налоговой службы от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения»

<sup>367</sup> Пункт 5 статьи 105.22 НК РФ.

3) мотивированный вывод о том, что в результате применения предложенного налогоплательщиком в проекте Соглашения порядка определения цен и (или) методов ценообразования не будет обеспечиваться исполнение положений пункта 1 статьи 105.3 НК РФ (т.е. принципа «вытянутой руки»).

Исходя из установленных в НК РФ оснований для мотивированного отказа в заключении Соглашения следует, что Центральный аппарат ФНС на основании анализа документов, представленных налогоплательщиком, подвергает проверке условия проекта Соглашения на предмет соответствия принципу «вытянутой руки», т.е. применимость метода(ов) ценообразования для целей налогообложения к будущей контролируемой сделке (группе однородных сделок) и источников информации о рыночных ценах (рентабельности), так же как и в проверке в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами по правилам раздела. V.1 НК РФ. Принимая решение о заключении Соглашения, налоговый орган заранее, т.е. до наступления соответствующего налогового периода и исполнения налоговой обязанности подтверждает, что выбранный налогоплательщиком метод и источники информации будут являться наиболее применимыми к указанным сделкам.

Возникает вопрос, представляет ли собой процесс рассмотрения заявления налогоплательщика о заключении Соглашения форму предварительного налогового контроля. Если да, то является ли он Проверкой трансфертного ценообразования, перенесенной на период, предшествующий периоду совершения сделки, или иной формой налогового контроля?

В научной литературе налоговый контроль в зависимости от времени его проведения подразделяют на предварительный, текущий и последующий<sup>368</sup>. Предварительный налоговый контроль проводится до наступления налогового

---

<sup>368</sup> См., например, Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Отв. ред. и рук. авт. кол. Н. А. Шевелева. Налоговое право России. Общая часть: Учебник. М.: Юристъ, 2001. С. 264.

периода и направлен *на профилактику и предупреждение нарушений налогового законодательства.*

При первом приближении процесс заключения Соглашения схож с упомянутой выше Проверкой трансфертного ценообразования – кажется, что она просто «перенесена» на период, предшествующий периоду заключения сделки, в части, которая может быть проверена заранее, до наступления соответствующего налогового периода.

Также цель Проверки трансфертного ценообразования и заключения Соглашения, схожа – (1) установить методику определения рыночного уровня цен, применимую к конкретной сделке (группе однородных сделок), а затем, по прошествии налогового периода (2) проверить соответствие налоговой базы в результате совершения сделок между взаимозависимыми лицами рыночному уровню в соответствии с принципом «вытянутой руки». Если в Проверке трансфертного ценообразования обе стадии проходят в рамках единого комплекса мероприятий, то рассмотрение заявления налогоплательщика о заключении Соглашения представляет собой первую часть проверки. После заключения Соглашения соблюдение его условий должно быть проверено в отношении конкретных сделок исходя из конкретных обстоятельств их заключения. Налоговый орган проверит соответствие фактических показателей налогоплательщика по данной сделке (группе однородных сделок) рыночному интервалу цен (рентабельности), но не методику определения рыночных цен – в методологической части он будет обязан следовать условиям Соглашения ввиду обязательности его условий<sup>369</sup>.

Сравнение полномочий налогового органа в рамках анализируемых процедур все же обнаруживает различия между ними:

1. Проверка трансфертного ценообразования проводится на основании решения Центрального аппарата ФНС о ее проведении. Для рассмотрения

---

<sup>369</sup> Пункт 2 статьи 105.24 и статья 105.25 НК РФ.

заявления о заключении Соглашения и соответствующих документов отдельного решения не предполагается;

2. объём и характер полномочий налогового органа по сравнению с Проверкой трансфертного ценообразования видоизменяется – несколько ограничивается с одной стороны, т.к. при заключении Соглашения налоговый орган не вправе проводить мероприятия налогового контроля, установленные статьями 95 – 97 НК РФ (экспертиза, привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля и участие переводчика), и увеличивается с другой стороны, т.к. на Центральный аппарат ФНС вправе запрашивать у налогоплательщика другие, не предусмотренные пунктом 1 статьи 105.22 НК РФ документы<sup>370</sup>, необходимые для целей Соглашения. Объём «обязанностей»<sup>371</sup> налогоплательщика в отношении контролируемых сделок изменяется соответственно – при запросе дополнительных документов он становится обязанным их предоставить, чтобы заключить Соглашение;

3. В Проверке трансфертного ценообразования налоговый орган имеет право применять только инструментарий определения рыночных цен (рентабельности), установленный главами 14.2 и 14.3 НК РФ; при рассмотрении заявления о заключении Соглашения налоговый орган ограничен только принципом «вытянутой руки»;

4. последствия несоблюдения налогоплательщиком принципа «вытянутой руки», выявленного при проведении Проверки трансфертного ценообразования и при рассмотрении заявления о заключении Соглашения также различны. В первом случае налогоплательщик становится обязанным уплатить недоимку, пени и понести ответственность. Во втором случае такие последствия наступить не могут, т.к. налоговый период, в отношении которого налогоплательщик подает заявление о заключении Соглашения, еще не наступил, и недоимка не могла возникнуть.

---

<sup>370</sup> Пункт 3 статьи 105.22 НК РФ.

<sup>371</sup> Налогоплательщик, поскольку он заинтересован в заключении Соглашения, обязан направить документы, имеющие значение при заключении Соглашения.

Соответственно, негативные последствия для заявителя, обратившегося за заключением Соглашения, заключаются в принятии в отношении него решения об отказе от заключения Соглашения и, с практической точки зрения, в перспективах проведения Проверки трансфертного ценообразования в будущем.

Таким образом, процесс заключения Соглашения представляет собой процедуру предварительного налогового контроля «методологической части» соблюдения налогоплательщиком правил трансфертного ценообразования. О том, что процесс заключения Соглашения является формой предварительного контроля обоснованно говорит В.М. Зарипов<sup>372</sup>. В качестве такового оно рассматривается и в судебной практике США<sup>373</sup>. Проф. М. Хайнтцен в отношении административных процедур в налоговой сфере Германии так же отмечает, что «благодаря комбинации «следственных» полномочий налогового органа и обязанностей гражданина содействовать реализации этих полномочий, отношения между налогоплательщиком и налоговым органом зачастую характеризуются как кооперационные. При этом гражданин не выторговывает у налогового органа индивидуальный размер налога. Напротив, главной целью остается строгое соблюдение принципов законности и равномерности налогообложения»<sup>374</sup>.

Таким образом, Соглашение по своим существенным признакам должно являться и является разрешением, санкционирующим применение конкретной методологии определения рыночного уровня цен (рентабельности) к конкретным сделкам. Можно представить его как «часть решения» по результатам рассмотрения материалов проверки. Такая «часть решения» уже содержит

---

<sup>372</sup> В.М. Зарипов. Налоговый контроль ценообразования: система сдержек и противовесов. *Налоговед.* № 3. 2008. С. 22.

<sup>373</sup> Uncertainty for Taxpayers Relying on APAs After the Tax Court's Decision in *Eaton v. Commissioner*. Baker & McKenzie Newsletter. August 2013. P. 4. [Электронный ресурс] // Сайт компании HHP Law Firm. Режим обращения: [http://www.hhp.co.id/files/Publication/d12d50f1-1b0e-42c3-b2a5-034715916fee/Presentation/PublicationAttachment/7e35d1e3-56ed-4d58-bbbf-041a3b24686e/nl\\_na\\_taxnewsdevelopments\\_aug13.pdf](http://www.hhp.co.id/files/Publication/d12d50f1-1b0e-42c3-b2a5-034715916fee/Presentation/PublicationAttachment/7e35d1e3-56ed-4d58-bbbf-041a3b24686e/nl_na_taxnewsdevelopments_aug13.pdf) (дата обращения: 30.01.2017).

<sup>374</sup> Хайнтцен М. Административные процедуры в финансовой сфере ФРГ. // *Административные процедуры в экономике: проблемы совершенствования правового регулирования: Монография.* / под ред Е.В.Гриценко, О.А.Ногиной. СПб., Издательский дом СПбГУ. 2010. С. 344.

методологию проверки рыночности цен в контролируемых сделках, в отношении которых заключается Соглашение, но еще не содержит само решение о привлечении (либо об отказе в привлечении) в ответственности.

Анализ порядка рассмотрения заявления о заключении Соглашения и проведения Проверки трансфертного ценообразования, а также объема полномочий налогового органа позволяет сделать вывод о том, что они представляют собой разные виды налоговых проверок, хотя и имеют своей целью проверку соответствия налоговой нагрузки налогоплательщика в результате совершения контролируемой сделки принципу «вытянутой руки», также как же как, например, представляют собой разные виды налоговых проверок выездные и камеральные налоговые проверки<sup>375</sup>. Поскольку Соглашение может заключить только налогоплательщик, отнесенный к категории крупнейших, то Соглашение представляет собой «часть решения» по результатам рассмотрения материалов проверки, похожей на Проверку трансфертного ценообразования, содержащую методологию расчета налоговой базы в соответствии с принципом «вытянутой руки», в отношении налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших.

В отношении иных составляющих предмета, конечно, можно договориться, однако в их согласовании налогоплательщик заинтересован лишь частично, в той мере, в которой хочет распространить действие Соглашения на тот или иной срок, представлять те или иные документы, подтверждающие исполнение условий Соглашения, в согласованном порядке и в определенные сроки. Таким образом, Соглашение является договором отчасти – только по поводу процедурных аспектов взаимоотношений между налогоплательщиком и налоговым органом в части срока действия Соглашения и перечня, порядка и сроков представления документов, подтверждающих исполнение условий Соглашения (ранее в статье эти условия Соглашения названы «иными составляющими предмета Соглашения»). Однако данные аспекты не влияют на методологию оценки рыночности условий сделки.

---

<sup>375</sup> Садчиков М.Н. Камеральные и выездные налоговые проверки как формы налогового контроля: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. С. 25.

Однако будучи институтом предварительного налогового контроля, процесс рассмотрения заявления не указан в качестве такового в НК РФ.

В связи с этим снова возникает вопрос ограничения полномочий налогового органа исключительно принципом «вытянутой руки» без обязанности соблюдения правил о применении методов трансфертного ценообразования и использования источников информации о рыночных ценах, установленных в главах 14.2 и 14.3 НК РФ. Ранее она была рассмотрена в пункте 2.2.3.3 «Пределы судебного усмотрения» настоящего исследования.

Так, НК РФ устанавливает, что решение об отказе заключения Соглашения должно быть мотивированным<sup>376</sup> (т.е. Соглашение должно быть заключено, если отсутствуют основания для отказа в заключении Соглашения). В то же время в законе установлены следующие основания отказа в заключении Соглашения: (1) процессуальные (недостаточность документов, неуплата государственной пошлины) и (2) материальные (условия Соглашения не соответствуют пункту 1 статьи 105.3 НК РФ – принципу «вытянутой руки»). Т.е. несмотря на обязательность мотивированного обоснования отказа в заключении Соглашения, мотивация может звучать неконкретно, например, «предложенные налогоплательщиком условия Соглашения не соответствуют принципу «вытянутой руки»». Здесь стоит обратить внимание и на обратную проблему. Можно не только отказать в заключении Соглашения на основании «несоответствия принципу «вытянутой руки»», но и «договориться» о любой методике оценки рыночности цен в сделке, не предусмотренной НК РФ, исходя из того, что она соответствует принципу «вытянутой руки».

Точно также, как и в пункте 2.2.3.3 «Пределы судебного усмотрения» настоящего исследования при рассмотрении вопроса о полномочиях суда мы склоняемся к необходимости следования нормам глав 14.2 и 14.3 НК РФ о методах трансфертного ценообразования и источниках информации о рыночных ценах при оценке соответствия предлагаемых налогоплательщиком условий Соглашения

---

<sup>376</sup> Подпункт 2 пункта 5 статьи 105.22 НК РФ.

принципу «вытянутой руки» для обеспечения предсказуемости и определенности положения налогоплательщиков.

Дополнительно отметим проблему установления открытого перечня документов, которые могут быть запрошены налоговым органом у налогоплательщика при заключении Соглашения, которая предоставляет налоговому органу свободу в истребовании у налогоплательщика неограниченно широкого перечня документов, что может привести к злоупотреблениям со стороны налоговых органов<sup>377</sup>, например, в виде отказа от заключения Соглашения, если запрошенная информация, даже излишне детальная, не будет предоставлена налогоплательщиком. С практической точки зрения это означает, что налоговый орган все же может выбрать, заключать Соглашение или нет. Позиция Федеральной налоговой службы<sup>378</sup> также состоит в том, что заключение Соглашения является добровольным и должно отвечать интересам сторон, стороны Соглашения не могут быть понуждены к его заключению. Таким образом, процесс «заключения» Соглашения превращается в своего рода ультиматум: либо оно будет заключено на условиях, желаемых налоговым органом, либо оно не будет заключено вовсе.

Элементы договорной природы Соглашения можно усмотреть в обязательности его условий для обеих сторон (с поправкой, что точно так же обязательным для налогового органа и налогоплательщика является и решение налогового органа по результатам проверки), а также взаимной ответственности за несоблюдение его условий, которое обеспечивает формально-юридическое равенство сторон в вопросе исполнения Соглашения.

---

<sup>377</sup> Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры. М.: Юрайт, 2014. С. 196.

<sup>378</sup> Письмо ФНС от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.01.2017).

В известном деле *Eaton Corporation vs. Commissioner*<sup>379</sup> Служба Внутренних Доходов США расторгла предварительные соглашения о ценообразовании с налогоплательщиком в одностороннем порядке, пересмотрев свой подход к контролируемым сделкам за весь прошедший период их действия. Позиция Службы Внутренних Доходов США состояла в том, что предварительное соглашение о ценообразовании представляет собой административное разъяснение (*Administrative Determination*). Налогоплательщик настаивал на том, Соглашение является взаимно-обязывающим договором, и именно Служба Внутренних Доходов США должна доказывать, что имелись основания для расторжения договора. Суд поддержал позицию Службы Внутренних Доходов США.

В России обязательность условий Соглашения не закреплена прямо, однако следует из системного толкования пункта 1 статьи 105.25<sup>380</sup> и пункта 2 статьи 105.24<sup>381</sup> НК РФ, а также исходя из цели Соглашения в виде достижения определенности и предсказуемости в отношениях между налоговым органом и налогоплательщиком. Если бы условия Соглашения не были обязательными, был бы налогоплательщик заинтересован в его заключении? Более того, из обязательности условий Соглашения следует основное его преимущество – стабильность условий Соглашения<sup>382</sup>. Условия Соглашения остаются неизменными в случае изменения законодательства о налогах и сборах в части

---

<sup>379</sup> Uncertainty for Taxpayers Relying on APAs After the Tax Court's Decision in *Eaton v. Commissioner*. Baker & McKenzie Newsletter. August 2013. P.3. [Электронный ресурс]// Сайт компании ННР Law Firm. Режим обращения: [http://www.hhp.co.id/files/Publication/d12d50f1-1b0e-42c3-b2a5-034715916fee/Presentation/PublicationAttachment/7e35d1e3-56ed-4d58-bbbf-041a3b24686e/nl\\_na\\_taxnewsdevelopments\\_aug13.pdf](http://www.hhp.co.id/files/Publication/d12d50f1-1b0e-42c3-b2a5-034715916fee/Presentation/PublicationAttachment/7e35d1e3-56ed-4d58-bbbf-041a3b24686e/nl_na_taxnewsdevelopments_aug13.pdf) (дата обращения: 30.01.2017).

<sup>380</sup> В соответствии с пунктом 1 статьи 105.25 НК РФ условия Соглашения остаются неизменными в случае изменения законодательства о налогах и сборах в части регулирования отношений, возникающих при заключении Соглашения, внесении в него изменений и прекращении его действия.

<sup>381</sup> По пункту 2 статьи 105.24 НК РФ действие Соглашения прекращается досрочно по решению руководителя (заместителя руководителя) Центрального аппарата ФНС при нарушении налогоплательщиком Соглашения в течение срока его действия, повлекшем за собой неполную уплату налогов и выявленном в ходе проведения проверки в порядке, предусмотренном главой 14.5 НК РФ. Соглашение также может быть расторгнуто досрочно по соглашению сторон или по решению суда.

<sup>382</sup> Статья 105.25 НК РФ.

регулирования отношений, возникающих при заключении Соглашения, внесении в него изменений и прекращении его действия. Т.е. НК РФ защищает налогоплательщика не только от изменения подхода налоговых органов к тем или иным вопросам, но и от изменения законодательства. В тоже время, обязательностью условий Соглашения ограничивается налоговый орган, в той степени, в которой он лишен права отстаивать иной методологический подход, чем тот, который установлен в Соглашении на время его действия.

### ***3.1.2.4 Проверка исполнения условий Соглашения***

Руководство ОЭСР<sup>383</sup> указывает, что налоговая администрация, проверяя исполнение условий соглашения о ценообразовании, может (1) потребовать от налогоплательщика представления ежегодного отчета, подтверждающего выполнение им условий соглашения, а также подтверждение того, что все допущения остаются действительными, или (2) провести проверку по обычной схеме, но используя предусмотренную соглашением методику. НК РФ<sup>384</sup> устанавливает оба способа: как проверку документов налогоплательщика, подтверждающих исполнение условий Соглашения, так и Проверку трансфертного ценообразования, проводимую с процедурной точки зрения в общем порядке главы 14.5 НК РФ.

Из положений НК РФ<sup>385</sup> следует, что ее предметом будет являться соблюдение условий Соглашения, а именно, соответствие налогового учета

---

<sup>383</sup> Пункт 4.137 Руководства ОЭСР.

<sup>384</sup> На основании подпункта 5 пункта 3 статьи 105.19 НК РФ предметом Соглашения являются перечень, порядок и сроки представления документов, подтверждающих исполнение условий Соглашения. По пункту 1 статьи 105.23 НК РФ проверка исполнения налогоплательщиком Соглашения осуществляется Центральным аппаратом ФНС в соответствии с порядком, предусмотренным главой 14.5 НК РФ.

<sup>385</sup> По пункту 2 статьи 105.23 НК РФ в случае, если налогоплательщиком были соблюдены условия Соглашения (в том числе при установлении этого обстоятельства по итогам проверки, указанной в пункте 1 статьи 105.23 НК РФ) Центральный аппарат ФНС не вправе принимать решение о доначислении налогов, пеней и штрафов в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым (методы их определения) были согласованы в Соглашении. В соответствии с

налогоплательщика предмету Соглашения через соответствие фактических показателей налогоплательщика по контролируемой сделке (цен или рентабельности соответственно) рыночному уровню, рассчитанному по условиям Соглашения.

Так, Центральный аппарат ФНС принимает решение о проведении проверки и проводит мероприятия налогового контроля. Налоговый орган может провести те мероприятия налогового контроля, которые не имел возможности провести при рассмотрении заявления налогоплательщика о заключении Соглашения – экспертизу, привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля и переводчика), однако смысл в них уже отпадает, т.к. получение дополнительных сведений с их помощью, даже имеющих существенное значение для реализации принципа «вытянутой руки», не влечет каких-либо последствий для сторон, если цены (рентабельность) в контролируемых сделках соответствуют рыночному уровню, рассчитанному в соответствии с порядком, установленным в Соглашении.

### ***3.1.2.5 Последствия неисполнения Соглашения***

Статья 105.24 НК РФ предполагает, что в случае, если неисполнение Соглашения привело к неполной уплате налога, и это было выявлено в ходе проведения Проверки по трансфертному ценообразованию, руководитель налогового органа расторгает Соглашение. Расторжение Соглашения означает последующую корректировку налоговой базы налогоплательщика, а также взыскание налога, пени и привлечение его к ответственности, если прекращение

---

пунктами 2 и 5 статьи 105.24 НК РФ действие Соглашения прекращается досрочно по решению руководителя (заместителя руководителя) Федеральной налоговой службы при нарушении налогоплательщиком Соглашения в течение срока его действия, повлекшем за собой неполную уплату налогов и выявленном в ходе проведения проверки в порядке, предусмотренном главой 14.5 НК РФ. Уплата суммы налога, пеней и штрафа осуществляется только в случае, если прекращение Соглашения вследствие неисполнения (нарушения) его условий повлекло занижение суммы налога.

Соглашения вследствие неисполнения (нарушения) его условий повлекло занижение суммы налога, т.е. универсальные публично-правовые последствия, наступающие при несоблюдении правил налогового контроля трансфертного ценообразования<sup>386</sup>. Несоблюдение Соглашения со стороны налоговых органов<sup>387</sup> не имеет специального регулирования, т.е. влечет право налогоплательщика, имеющее публично-правовой характер, на обжалование решений и действий (бездействий) налогового органа по правилам раздела VII НК РФ. В этом смысле ответственность налогоплательщика и налогового органа взаимна, и следует из обязательности условий Соглашения для обеих сторон.

Из проведенного анализа положений налогового законодательства, иных нормативно-правовых актов и административной практики следует, что в Российской Федерации Соглашение представляет собой не договор, а скорее властное волеизъявление налогового органа, выраженное в форме решения по результатам предварительного налогового контроля, санкционирующее применение конкретной методологии определения рыночного уровня цен (рентабельности) к конкретным сделкам, и принятое на основании несколько ограниченного предварительного налогового контроля трансфертного ценообразования. Иными словами, оно представляет собой «часть решения» по результатам рассмотрения материалов проверки, похожей на Проверку трансфертного ценообразования.

В научной литературе выделяют два положительных аспекта заключения Соглашения: (1) достижение большей степени предсказуемости и стабильности между государством и хозяйствующим субъектом по сравнению с общими правилами НК РФ - условия Соглашения обязательны для сторон, (2) избежание

---

<sup>386</sup> Пункт 5 статьи 105.23 НК РФ.

<sup>387</sup> Так же как и необоснованный отказ от заключения Соглашения, или бездействие в виде несоблюдения Федеральной налоговой службой сроков принятия решения по результатам рассмотрения заявления налогоплательщика о заключении Соглашения.

«административных и финансовых издержек с обеих сторон, связанных с проверками и судебными процессами»<sup>388</sup>.

С достижением большей степени предсказуемости и стабильности между государством и хозяйствующим субъектом можно согласиться, т.к. предварительный налоговый контроль в процессе заключения Соглашения выполняет функцию, возложенную на него – позволяет налогоплательщику заранее оценить риски по контролируемой сделке (группе однородных сделок), однако данная степень предсказуемости и стабильности при детальном рассмотрении оказывается не намного выше степени предсказуемости и стабильности в случае обращения налогоплательщика за разъяснениями Минфина России или налогового органа в отношении конкретного вопроса<sup>389</sup>. Как справедливо отмечается в Руководстве ОЭСР<sup>390</sup>, основное различие предварительных соглашений о ценообразовании и разъяснений налоговых органов (*Private Rulings*) состоит в том, что при представлении разъяснений налоговые органы не подвергают сомнению факты, о которых было сообщено налогоплательщиком, при заключении предварительных соглашений сообщаемые налогоплательщиком факты подвергаются тщательному исследованию и анализу.

Кроме того, искомой предсказуемости, хоть и в меньшей степени, можно достичь и без уплаты государственной пошлины при предварительном

---

<sup>388</sup> Reuven S. Avi-Yonah. *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*. Cambridge University Press 2007. P. 118.

<sup>389</sup> По правилам подпункта 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга. По пункту 8 статьи 75 НК РФ на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им таких разъяснений не начисляются пени.

<sup>390</sup> Пункт 4.132 Руководства ОЭСР.

рассмотрении документов для заключения Соглашения, которое является одним из этапов рассмотрения проекта Соглашения Центральным аппаратом ФНС. По сути, единственным существенным преимуществом Соглашения является стабильность его условий в случае изменения налогового законодательства.

Второй положительный аспект является достаточно спорным. Поскольку мы придерживаемся мнения, что Соглашение – это форма предварительного налогового контроля, то, строго говоря, затраты на налоговое администрирование/представление документов налоговый орган и налогоплательщик соответственно несут в любом случае. Также последующая проверка соблюдения условий Соглашения проводится по общим правилам Проверки трансфертного ценообразования. Объем этих затрат со стороны налогового органа *может* оказаться ниже в целом, учитывая, что за рассмотрение заявления о заключении Соглашения налогоплательщик уплачивает государственную пошлину. Налогоплательщик при благоприятном для него решении о заключении Соглашения и исполнении условий Соглашения избегает лишь затрат на ведение судебных процессов в отношении конкретной контролируемой сделки (группы однородных сделок).

В целом необходимо отметить, что законодатель и налоговые органы нацелены на повышение взаимного сотрудничества и доверия между налоговым органом и налогоплательщиком, о чем свидетельствует заимствование из мирового опыта таких институтов, как налоговый мониторинг<sup>391</sup> и Соглашение, создание условий для реализации взаимосогласительной процедуры<sup>392</sup>. Для того, чтобы Соглашение в действительности стало прорывом в процессе развития договорных отношений в публичном праве, способствовало сближению позиций частного и

---

<sup>391</sup> Раздел V.2 НК РФ.

<sup>392</sup> Взаимосогласительная процедура предусмотрена статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и соответствующими двусторонними соглашениями об избежании двойного налогообложения. Органом, уполномоченным на проведение взаимосогласительной процедуры в России, является Минфин России. Подробная информация о взаимосогласительной процедуре размещена на официальном сайте Минфина России [Электронный ресурс] // Режим обращения: [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/03/Provedenie\\_vzaimosoglasitelnoy\\_protседury.pdf](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/03/Provedenie_vzaimosoglasitelnoy_protседury.pdf) (дата обращения: 30.11.2016)

публичного субъекта в вопросах справедливого налогообложения, необходимо коренным образом изменить систему взаимоотношений общества и государства, но таким образом, чтобы она продолжала обеспечивать принципы равенства и справедливости налогообложения.

### **3.1.3 Понятие сделки для целей налогового контроля трансфертного ценообразования**

В разделе V.1 НК РФ для целей налогового контроля трансфертного ценообразования используется понятие «сделка»<sup>393</sup>, которое в соответствии со статьей 11 НК РФ и статьей 153 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) означает действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.

Однако, действие норм раздела V.1 НК РФ направлено на контроль цен в сделках между взаимозависимыми лицами и основано на экономике трансфертного ценообразования. В связи с применением в налоговом праве термина из отрасли частного права возникают практические проблемы, которые можно разделить на два уровня:

1. связанные с объёмом отношений, которые могут являться предметом контроля трансфертного ценообразования, и
  2. связанные с выделением такого вида сделок, как распорядительные сделки.
- Рассмотрим их подробнее.

---

<sup>393</sup> «Сделки между взаимозависимыми лицами», «сопоставимые сделки» (пункт 1 статьи 105.3 НК РФ), «группа однородных сделок» (пункт 5 статьи 105.7 НК РФ), «контролируемые сделки» (статья 105.14 НК РФ).

### 3.1.3.1 *Сделка как предмет налогового контроля трансфертного ценообразования, контролируемые сделки*

НК РФ устанавливает принцип «вытянутой руки», по которому, в случае, если в *сделках между взаимозависимыми лицами* создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с разделом V.1 НК РФ сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица. Также многие положения главы 14.2 НК РФ содержат такие формулировки, как «определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) *взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки*» (пунктом 2 статьи 105.3 НК РФ), «с учетом *цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки* для целей налогообложения (далее в разделе V.1 НК РФ – цена, примененная в сделке)»<sup>394</sup> и т.д.

В соответствии с пунктом 5.1 статьи 4 Федерального закона № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» положения частей первой и второй НК РФ (в редакции Федерального закона № 227) не применяются к заключенным до дня вступления в силу Федерального закона № 227 (т.е. до 01 января 2012 года) сделкам по предоставлению займа, кредита (включая товарный и коммерческий кредиты), поручительства, банковской гарантии, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 НК РФ после дня вступления в силу Федерального закона № 227 (т.е. после 01 января 2012 года), за исключением

---

<sup>394</sup> Пункт 3 статьи 105.3 НК РФ.

сделок, условия которых после дня вступления в силу Федерального закона № 227 были изменены<sup>395</sup>.

Т.е. НК РФ предполагает, что в сделке, цены в которой подлежат контролю, участвуют как минимум два лица. Исходя из правил части 1 статьи 154 ГК РФ двух- или многосторонние сделки называются договорами. Условие о цене согласовывается в возмездных договорах (часть 1 статьи 423 ГК РФ).

Проверка трансфертного ценообразования по правилам статьи 105.17 НК РФ может быть проведена налоговыми органами в отношении только *контролируемых сделок*<sup>396</sup>. В частности, контролируемые сделками признаются сделки между взаимозависимыми лицами - российскими резидентами, *если сумма доходов по сделкам* (сумма цен сделок)<sup>397</sup> между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 1 миллиард рублей<sup>398</sup>. Также НК РФ использует иные суммовые критерии (100 миллионов рублей, 60 миллионов рублей) применительно к другим специальным случаям в целях квалификации их в качестве контролируемых сделок. Доходы от сделок определяются с учетом порядка признания доходов, установленных главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»<sup>399</sup>.

Т.е. чтобы квалифицировать сделку в качестве контролируемой, необходимо, во-первых, решить являются ли отношения между взаимозависимыми лицами сделкой, а затем рассчитать доход по ней.

---

<sup>395</sup> Интересно применение данных положений в отношении договора займа. На основании пункта 1 статьи 807 ГК РФ договор займа является реальным, т.к. считается заключенным с момента передачи денег или других вещей. В связи с этим не вполне ясно, о каких «изменениях условий» для договоров займа идет речь.

<sup>396</sup> Проблемы, связанные с проверкой цен в неконтролируемых сделках между взаимозависимыми лицами, рассматриваются в пункте 3.1.1.3 «Полномочия территориальных налоговых органов по контролю трансфертного ценообразования» настоящего исследования.

<sup>397</sup> Во внешнеторговых сделках «суммовой порог» отсутствует (пункт 1 статьи 105.14 НК РФ).

<sup>398</sup> Подпункт 1 пункта 2 статьи 105.14 НК РФ.

<sup>399</sup> Пункт 9 статьи 105.14 НК РФ.

### 3.1.3.1.1 *Сделка ли это?*

Рассмотрим первый вопрос на примере выплаты дивидендов. Ранее судебная практика скорее придерживалась мнения о том, что выплата дивидендов – это сделка, прекращающая обязательства, возникшие из решения общего собрания хозяйственного общества о распределении прибыли<sup>400</sup>. М.В. Кротов отмечает, что «подобная практика обусловлена явным пробелом в законодательстве, не предусматривающем специальных требований для оспаривания и признания недействительными корпоративных актов, с одной стороны, и неверным пониманием допустимости применения аналогии закона, с другой»<sup>401</sup>. С 1 марта 2013 года в ГК РФ внесены изменения, по которым в качестве отдельных оснований для возникновения гражданских прав и обязанностей рассматриваются решения собраний в случаях, предусмотренных законом<sup>402</sup>. Данные изменения дают больше оснований для отделения выплаты дивидендов на основании решений общего собрания хозяйственного общества от сделок, которые являются иным основанием возникновения гражданских прав и обязанностей<sup>403</sup>. Такого мнения придерживается и Минфин России, который считает, что доходы от долевого участия в других организациях, в том числе в виде дивидендов, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, признаются не в

---

<sup>400</sup> См, например, Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 14.04.2009 № 129 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами положений абзаца второго пункта 1 статьи 66 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)», Определения ВАС РФ от 21.03.2014 № ВАС-2955/13 по делу № А12-9947/2011, от 13.03.2012 № ВАС-17373/11 по делу № А50-23773/2010, от 31.03.2011 № ВАС-3770/11 по делу № А08-11168/2009-19, от 19.08.2009 № ВАС-10290/09 по делу № А07-16918/2008-Г-АДМ [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>401</sup> Кротов М.В. Понятие и природа сделки. Очерки по торговому праву. Сборник научных трудов. Выпуск 12. Ярославль. 2005. С. 19.

<sup>402</sup> Пункт 1.1 части 1 статьи 8 ГК РФ.

<sup>403</sup> Пункт 1 части 1 статьи 8 ГК РФ.

результате совершения сделок и не учитываются при определении суммового критерия в целях признания сделок контролируруемыми<sup>404</sup>.

Аналогичный вопрос возникает и в отношении трудовых договоров – единства по поводу того, являются ли они сделками не наблюдается как в судебной практике<sup>405</sup>, так и в юридической литературе<sup>406</sup>. В пункте 10 Постановления от 16.05.2014 № 28 «О некоторых вопросах, связанных с оспариванием крупных сделок и сделок с заинтересованностью» Пленум ВАС РФ указал, что положения пункта 1 статьи 45 и пункта 1 статьи 46 Закона об обществах с ограниченной ответственностью, пункта 1 статьи 78 и пункта 1 статьи 81 Закона об акционерных обществах не исключают возможности квалификации в качестве крупной *сделки и (или) сделки с заинтересованностью* заключаемого с работником общества договора или его отдельных положений.

---

<sup>404</sup> Письма Минфина России от 16.08.2013 № 03-01-18/33535, от 17.07.2013 № 03-01-18/28094. Следует отметить, что ранее в своих письмах (от 09.04.2013 № 03-01-18/11726, от 14.10.2005 № 03-03-04/1/276) Минфин России вслед за судебной практикой рассматривал выплату дивидендов в качестве сделки. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>405</sup> Как правило, если дело рассматривается судом общей юрисдикции, то спор рассматривается на основании применения норм трудового законодательства (Определения Верховного Суда РФ от 14.12.2012 № 5-КГ12-61, от 23.04.2010 № 5-В09-158, от 14.11.2008 № 5-В08-84). В арбитражных судах сложилась практика, по которой условие трудового договора в части увеличения вознаграждения директора общества является сделкой, на которую распространяются положения законодательства, регламентирующие порядок совершения обществом сделок с заинтересованностью (Постановление Президиума ВАС РФ от 27.04.2010 № 17255/09 по делу № А73-8147/2009, Определения ВАС РФ от 25.04.2011 № ВАС-5022/11 по делу № А79-5035/2010, от 01.06.2009 № ВАС-6329/09 по делу № А43-9314/2008-17-340). [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>406</sup> Одни авторы придерживаются квалификации трудовых договоров исключительно в качестве трудовых отношений (См., например, Гейхман В.Л., Дмитриева И.К. Трудовое право. М., 2002. С. 60, 61; Орловский, Ю.П. Трудовое право России: Учебник. М.: Юрид. Фирма «Контракт»; Инфра-М, 2008). Другие исследователи квалифицируют природу отношений между обществом и руководителем как двойственную: одновременно и гражданско-правовую, и трудовую (См., например, Шиткина И.С. «Золотые парашюты» для руководителей компании: как их оформлять и всегда ли необходимо их выплачивать // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. 2013. № 1. С. 56 – 61, Ярков В. Косвенные иски: Проблемы теории и практики // Корпоративный юрист. 2007. № 11. С. 52 – 58; Орловский Ю.П., Нуртдинова А.Ф., Чиканова Л.А. 500 актуальных вопросов по Трудовому кодексу Российской Федерации: Комментарии и разъяснения // Под ред. Ю.П. Орловского. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2007).

Представляется, что контроль соблюдения принципа «вытянутой руки» государство может осуществить только в отношении двусторонних обменных отношений между взаимозависимыми лицами, т.к. (1) они представляют собой эквивалентные отношения, и (2) государство имеет объективное основание возможности контроля - информацию о рынке.

Таким образом, не каждая сделка может быть проконтролирована со стороны государства, а только возмездный договор с учетом принципа «вытянутой руки». Безвозмездные договоры, напротив, не могут образовать рыночных отношений или отношений по трансфертному ценообразованию и не имеют каких-либо объективных данных (рынка) для применения принципа «вытянутой руки». Несомненно, щедрость дарителя, например, не может быть предметом объективной оценки со стороны государства<sup>407</sup>. Некоторые виды договоров императивно являются безвозмездными (договор дарения, безвозмездного пользования имуществом (ссуды) – с ними сложностей не возникает. Если же безвозмездность носит диспозитивный характер (например, в договорах хранения, займа, поручительства), для целей налогообложения публичный субъект презюмирует, что на рынке независимые стороны заключили бы возмездный договор, т.к. каждая из сторон преследует свой коммерческий интерес<sup>408</sup>. Есть судебная практика, которая указывает, что безвозмездные договоры займа, например, разрешены ГК

---

<sup>407</sup> Необходимо различать ситуации налогового контроля трансфертного ценообразования в соответствии с разделом V.1 НК РФ и налогового контроля налоговой базы по правилам статьи 105.1 НК РФ в случаях, прямо указанных в части второй НК РФ (например, на основании подпункта 8 пункта 1 статьи 250 НК РФ при получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 105.3 НК РФ). Во второй ситуации трансфертное ценообразование отсутствует как таковое.

<sup>408</sup> Письма Минфина России от 09.04.2015 № 03-01-18/20054, от 02.10.2013 № 03-01-18/40821, от 13.08.2013 № 03-01-18/32745, от 05.10.2012 № 03-01-18/7-137, от 24.02.2012 № 03-01-18/1-15, от 18.07.2012 № 03-01-18/5-97, от 25.11.2011 № 03-01-07/5-12. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

РФ, а значит позиция налогового органа о нерыночности условия о безвозмездности необоснована<sup>409</sup>.

Таким образом, сделкой для целей налогового контроля трансфертного ценообразования может считаться не каждая сделка, а только возмездный договор. Поскольку размер объекта налогообложения (и как следствие, налоговой обязанности) применительно к любому из перечисленных в пункте 4 статьи 105.3 НК РФ налогов определяется ценой договора<sup>410</sup>, государство контролирует именно условие о цене. Цена в данных обменных отношениях рассматривается как эквивалент товару (работе, услуге).

На основании данной логики дивиденды не могут быть оценены с точки зрения соответствия их размера рыночному уровню, поскольку не существует «рынка дивидендов» - объективных данных для налогового контроля. Соблюдение принципа «вытянутой руки» может и безусловно должно быть проконтролировано в отношении трудового договора, вне зависимости от того, будет ли он признаваться сделкой или нет<sup>411</sup>.

---

<sup>409</sup> См., например, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.12.2015 по делу № А81-165/2015. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>410</sup> Статьи 248 – 250 НК РФ (по налогу на прибыль), статьи 210 НК РФ (по налогу на доходы физических лиц), статьи 338 и 340 НК РФ (по налогу на добычу полезных ископаемых), статьи 153 и 154 НК РФ (по НДС). Как указывает И.И. Кучеров, «цена позволяет определить стоимость того, что подлежит налогообложению» // Кучеров И.И. Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания: Монография. М., 2012. С. 43.

<sup>411</sup> Например, в соответствии с подпунктом 7 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа признаются взаимозависимыми лицами. На основании абзаца 1 статьи 255 НК РФ «Расходы на оплату труда» в расходы налогоплательщика по налогу на прибыль на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. Налоговая ставка по налогу на прибыль составляет 18%, в то время как по НДФЛ 13 %. Таким образом, выплачивая руководителю заработную плату по трудовому договору на уровне выше рыночного, организация и ее руководитель могут успешно применять трансфертное ценообразование для снижения налоговой обязанности данной организации.

### 3.1.3.1.2 Как посчитать доход по сделке?

НК РФ<sup>412</sup> отождествляет сумму доходов по сделкам с суммой цен сделок, что логично, поскольку налоговая база рассчитывается на основании цены. Однако может возникнуть ситуация, когда цена по договору фактически складывается из совокупности условий договора, как о цене, так и санкциях за нарушение обязательств по договору, и мер поощрения (бонусов, премий, скидок), которую НК РФ не учитывает.

Поэтому Минфин России указывает<sup>413</sup>, что суммы штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных обязательств не учитываются *при определении суммового критерия в целях признания сделок контролируемыми*, если их установление не связано с искусственным созданием налогоплательщиками условий, при которых сделки не отвечают признакам контролируемой.

Указанная Минфином России ситуация «искусственного создания налогоплательщиками условий, при которых сделки не отвечают признакам контролируемой» означает, что размер штрафа может быть гораздо больше, чем цена сделки, и условия выплаты штрафа сформулированы таким образом, что неизбежно наступят. Тогда выплаченная сумма штрафа (внереализационный расход) снизит или повысит сумму доходов (оплаты за товар), в зависимости от того, какой из сторон штраф уплачивается, и реальная цена (экономический эффект) по сделке окажется ниже/выше, чем установлено в договоре – т.е. условие о штрафе выступит элементом условия о цене, так же, как и премии (бонусы)<sup>414</sup>. Из анализа данной позиции Минфина следует, что учитывать такие внереализационные доходы/расходы в расчет доходов/расходов по сделке не следует, если они не изменяют цену. Иными словами, если премии (бонусы,

---

<sup>412</sup> Подпункт 1 пункта 2 статьи 105.14.

<sup>413</sup> Письма Минфина России от 16.08.2013 № 03-01-18/33535, от 17.07.2013 № 03-01-18/28094 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>414</sup> Письмо Минфина России от 26.08.2013 № 03-01-18/35003 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

скидки), а также штрафы (ситуация искусственного создания налогоплательщиком ситуации, когда сделка может перестать быть контролируемой) становятся элементом цены товара по условиям договора, то они соответственно уменьшают/увеличивают выручку от реализации по сделке в соответствии с пунктом 1 статьи 249 НК РФ. Они представляют собой то самое встречное предоставление в возмездном договоре, «рыночность» которого может быть оценена государством в сравнении со сделками между независимыми лицами. Такой подход согласуется с природой трансфертного ценообразования и отвечает целям его налогового контроля.

В ситуации же, когда штрафы, премии (бонусы, скидки) не являются элементом ценообразования, доходы от реализации и обозначенные внереализационные доходы/расходы стороны по сделке представляют собой разнонаправленные потоки денежных средств, которые зачитываются при расчете базы по налогу на прибыль (т.е. при расчете прибыли – доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов), но не учитываются при определении суммы доходов по сделке.

Также НК РФ не отвечает на вопрос, необходимо ли учитывать в доходах от сделки, например, курсовые разницы, возникающие *от переоценки имущества в виде валютных ценностей* (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и *требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте* (за исключением авансов, выданных (полученных), в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации<sup>415</sup>.

По мнению Минфина России, в ситуациях, когда доходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, признаются *не в результате совершения сделок*, указанные доходы не учитываются при

---

<sup>415</sup> Пункт 11 статьи 250, пункт 5 статьи 265 НК РФ.

определении суммового критерия в целях признания сделок контролируемыми<sup>416</sup>. Поэтому курсовые разницы при определении суммового критерия, по мнению Минфина России, не учитываются.

На наш взгляд, напротив, они формируют цену в сделке и являются внереализационным доходом/расходом «по сделке» и «в результате совершения сделок», т.к. вне сделки возникнуть не могут.

### 3.1.3.2 *Распорядительные сделки в НК РФ*

По правилам статьи 432 ГК РФ договор считается заключенным, если между сторонами, в требуемой в подлежащих случаях форме, *достигнуто соглашение* по всем существенным условиям договора. При этом в некоторых случаях цена не является существенным условием договора (например, в рамочных договорах поставки цена может определяться в какой-либо спецификации, последующих дополнительных соглашениях на отдельные поставки). На основании статьи 433 ГК РФ договор признается заключенным в момент получения лицом, направившим оферту, ее акцепта. Если в соответствии с законом для заключения договора необходима также передача имущества, договор считается заключенным с момента передачи соответствующего имущества. Договор, подлежащий государственной регистрации, считается заключенным с момента его регистрации, если иное не установлено законом.

Для доходов от реализации, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ, датой получения дохода признается *дата реализации* товаров (работ, услуг,

---

<sup>416</sup> Письма Минфина России от 16.08.2013 № 03-01-18/33535, от 24.04.2013 № 03-01-18/14391, от 27.03.2013 № 03-01-18/9758 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016). К доходам, которые не учитываются при определении суммового критерия, по мнению Минфина России, в частности, относятся нереализованные курсовые разницы, возникающие от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации.

имущественных прав), определяемой в соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату<sup>417</sup>.

Уведомление о контролируемых сделках и документация представляется налогоплательщиком в отношении *сделок, совершенных* за конкретный период<sup>418</sup>, т.е. либо в отношении тех, по которым достигнуто соглашение (консенсуальные договоры), либо тех, по которым состоялась передача имущества (реальные договоры). Соответственно, могут возникнуть ситуации, когда сделки не будут подлежать контролю, т.к. заключены в одном периоде, а доходы признаны в другом налоговом периоде. В первом налоговом периоде компания не должна будет составлять уведомление и документацию, т.к. не будет соблюдаться условие о «суммовом пороге» (формально доход еще не будет признан сторонами по правилам главы 25 НК РФ), а во втором налоговом периоде компания не будет обязана подавать уведомления и готовить документацию, т.к. отсутствуют сделки, *совершенные* в этом периоде, что противоречит цели установления требований по подготовке уведомлений и документаций.

В то же время, по правилам пункта 5.1 Порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках<sup>419</sup> в листе 1Б («Сведения о предмете сделки (группы однородных сделок) – А.3.) раскрывается информация *об операциях с предметом исполнения сделки (отгрузка товаров, выполнение работ, оказание услуг, совершение операций с иным объектом гражданских прав) при исполнении*

---

<sup>417</sup> Пункт 3 статьи 275 НК РФ. Хотя в результате совершения сделок у налогоплательщика могут возникнуть как доходы, связанные с производством и реализацией, так и внереализационные доходы, для примера используется норма в отношении доходов, связанных с производством и реализацией, определяемых для целей исчисления налога на прибыль. В данном случае важно продемонстрировать несовпадение моментов заключения договоров и моментов, с которыми законодатель связывает возникновение налоговой базы.

<sup>418</sup> Пункт 3 статьи 105.15 НК РФ, пункты 1-3 статьи 105.16 НК РФ.

<sup>419</sup> Приказ ФНС от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

*обязательств, возникших в результате контролируемой сделки (группы однородных сделок), сведения о которой приведены в разделе 1А.*

Т.е. исходя из Порядка заполнения листа 1Б уведомления о контролируемых сделках следует, что под сделкой ФНС понимает каждую отдельную операцию в рамках договора<sup>420</sup>. Минфин России при ответе на вопрос о дате совершения сделки для целей применения раздела V.1 НК РФ на основании ч. 3 статьи 159 ГК РФ вслед за ФНС фактически сделкой обозначает *операции во исполнение сделки, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей*<sup>421</sup>. Таким образом, Минфин России под сделкой понимает каждую отдельную операцию в рамках договора.

Соответственно, в зависимости от характера деятельности налогоплательщика он может быть обязан направлять тысячи уведомлений о контролируемых сделках за налоговый период, тогда как по следуя нормам ГК РФ у него вовсе могло не быть контролируемых сделок в налоговом периоде.

Вопрос о моменте совершения сделки применим не только к уведомлениям о контролируемых сделках, но и к применению методов трансфертного ценообразования. В случае договоров, заключенных на несколько лет, окажется, что информацию о сопоставимых сделках (компаниях) придется искать за период,

---

<sup>420</sup> Т.е. как действие гражданина или юридического лица, направленное на изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей по статье 153 ГК РФ. В то же время, из ряда положений Порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках можно сделать вывод, что не каждая отдельная операция может быть признана сделкой. Например, в случае если предметом исполнения сделки является выполнение комплексных работ (услуг), т.е. требующих совершения нескольких операций, каждая из которых в отдельности согласно статье 38 НК РФ может признаваться работой (услугой), в пункте 030 уведомления указывается работа (услуга), непосредственно указанная в качестве предмета исполнения сделки. При этом в Порядке не указывается, что такое «предмет исполнения сделки» (пункт 5.4 Приложения № 3 Приказа ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524 «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)).

<sup>421</sup> Письмо Минфина России от 05.03.2013 № 03-01-18/6502 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

значительно предшествующий операциям по реализации товаров (работ, услуг), что противоречит экономической логике применения методов трансфертного ценообразования. Минфин России выразил позицию, по которой применение норм о методах трансфертного ценообразования зависит от формы согласования условия о цене в договоре. В случае, если в договоре определена методика расчета цены, формула или иной порядок расчета используется информация, имеющаяся на момент совершения операций во исполнение договора, в том числе о сделках налогоплательщика, совершенных с независимыми лицами, либо данные бухгалтерской отчетности за три календарных года, непосредственно предшествующих календарному году, в котором совершены операции во исполнение договора<sup>422</sup>.

На наш взгляд, позиция Минфина России основана на признании им существования распорядительных сделок и применении этой концепции к контролируемым сделкам<sup>423</sup>. Распорядительные сделки - это «сделки, которые *непосредственно* направлены на перенесение, обременение, изменение или прекращение права»<sup>424</sup>. Примерами таких сделок служат передача права собственности на вещь, установление сервитута или права залога, уступка требования, зачет и прощение долга. Предметом распоряжения могут выступать только права. Они могут иметь под собой различные основания – договорные или внедоговорные<sup>425</sup>.

---

<sup>422</sup> Письма Минфина России от 05.03.2013 № 03-01-18/6502, от 16.08.2013 № 03-01-18/33535) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>423</sup> Так, в научной литературе сделки по виду желаемых правовых последствий делятся на обязательственные и распорядительные.

<sup>424</sup> Крашенинников Е.А. Распорядительные сделки // Сборник статей памяти М.М. Агаркова. Ярославль, 2007. С. 22; Варул П.А. Распорядительные сделки // Сборник научных статей в честь 60-летия Е.А. Крашенинникова. Ярославль, 2011. С. 34.

<sup>425</sup> См., например, статью 1104 ГК РФ - если вещь возвращается в натуре, стороны достигают соглашения о переходе права собственности на вещь к кредитору в обязательстве из неосновательного обогащения.

Основоположником идеи распорядительных сделок считают Ф.К. Савиньи (*F.C. von Savigny*), который писал: «Традиция есть истинный договор, но не обязательственный, а вещный, резко отличающийся от обязательственного договора (продажа, мена, и т.д.), могущего служить ей основанием и в большей части действительно лежащего в ее основании и предшествующего ей»<sup>426</sup>.

Идею о распорядительных сделках в России поддерживают такие цивилисты как Е.А. Крашенинников<sup>427</sup>, Д.О. Тузов<sup>428</sup>, А.А. Павлов<sup>429</sup>.

В то же время в ГК РФ нет понятия «распорядительная сделка» или «вещный договор». Например, Е.А. Суханов отмечает, что такие неизвестные отечественному законодательству понятия не могут иметь реального практического значения и, «...по существу, становятся некими умозрительными конструкциями, с помощью которых можно обосновывать очередные теоретические изыски и парадигмы»<sup>430</sup>. По его мнению, ГК РФ разграничивает основание приобретения права собственности – договор купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества (пунктом 2 статьи 218) и момент возникновения этого права по правилам статей 223, 224 ГК РФ, которые диспозитивно закрепляют систему традиции: «российское право, закрепляя в статье 223 ГК систему передачи (традиции) в качестве общего основания перехода права собственности на них, значительно упрощает ситуацию, одновременно рассматривая передачу вещи как юридический факт исполнения соответствующего обязательства (ср. статьи 398 ГК). Едва ли поэтому имеется насущная потребность

---

<sup>426</sup> Савиньи Ф.К. Обязательственное право. Перевод с немецкого В. Фукса и Н. Мандро. СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. С. 527 - 528.

<sup>427</sup> Крашенинников Е.А. Правовая природа прощения долга // Очерки по торговому праву. Выпуск 8. Ярославль. 2001. С. 51.

<sup>428</sup> Тузов Д.О. О традиции как вещном договоре в российском гражданском праве // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2007. № 8. С. 54 – 79.

<sup>429</sup> Павлов А. А. Прощение долга // Сборник статей к 55-летию Евгения Алексеевича Крашенинникова. Ярославль: Ярославский государственный университет, 2006. С. 111. С. 108 – 119.

<sup>430</sup> Суханов Е.А. О видах сделок в германском и в российском гражданском праве // Вестник гражданского права. 2006 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

перехода российского гражданского права к германской системе вещного договора (распорядительной сделки), при которой исполнение договорного обязательства, включая саму передачу вещи (традицию) рассматривается как чисто фактический, а не юридический факт»<sup>431</sup>.

К.И. Скловский, характеризуя конструкцию вещного договора как фикцию, указывает, что в отличие от германского законодательства система нашего права подобной фикции не содержит<sup>432</sup>.

Если в отношении передачи права собственности на вещь (традиции) можно согласиться с квалификацией ее в качестве отдельной, отличной законного основания перехода права собственности, сделки, то в отношении работ и услуг представляется обоснованной позиция Д.В. Кротова<sup>433</sup> о том, что «действия по выполнению работ, оказанию услуг менее всего напоминают сделку, даже когда они совершаются во исполнение обязательства. Скорее, действия по исполнению обязательства относятся к «иным действиям граждан и юридических лиц», которые в силу подпункта 8 пункта 1 статьи 8 ГК РФ признаются юридическими фактами, но не являются сделками. Едва ли можно утверждать, что действия подрядчика по строительству загородного дома совершаются им для того, чтобы прекратить обязанность по его возведению».

Таким образом, тезис о существовании распорядительных сделок является спорным, обсуждаемым вопросом в науке гражданского права. В основном цивилисты рассуждают об отсутствии или существовании данного понятия с точки зрения гражданского оборота, защиты прав сторон сделки и возможности оспаривания обязательственно-правовых и совершенных в их исполнение вещно-правовых сделок по отдельности.

---

<sup>431</sup> Суханов Е.А. О видах сделок в германском и в российском гражданском праве // Вестник гражданского права. 2006. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>432</sup> Скловский К.И. Сделка и ее действие. М.: Статут, 2012 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>433</sup> Кротов М.В. Понятие и природа сделки // Очерки по торговому праву. Сборник научных трудов. Ред. кол.: Е. А. Крашенинников (отв. ред.). Выпуск 12. Ярославль.: Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова, 2005. - С. 22.

Налоговый контроль трансфертного ценообразования имеет совершенно другую цель, он предполагает контроль надлежащего учета налоговой базы, т.е. для целей налогового контроля трансфертного ценообразования важны не столько разграничение ситуаций односторонних сделок передачи права (или передачи вещи), сколько возникновение объекта налогообложения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 38 НК РФ объект налогообложения представляет собой *реализацию* товаров (работ, услуг), *имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство*, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Предметом контроля за соблюдением правил трансфертного ценообразования являются возмездные эквивалентные отношения, т.к. вступая в такие отношения стороны согласовывают цену или с точки зрения принципа «вытянутой руки» предполагается, что должны были бы ее согласовать. Для целей эффективного контроля государству важна не столько договоренность, сколько юридический факт, которым стороны породили обстоятельство, с которым законодатель связывает возникновение налоговой базы, причем (1) в конкретном размере и (2) на конкретную дату/период. Только в случае наличия факта, с которым связывается возникновение налоговой базы, и известных параметрах этого факта государство сможет проверить, насколько такой размер налоговой базы (определяемый исходя из цены) соответствует рыночному уровню на заданную дату/период времени.

В этом смысле трудовой договор между организацией и ее руководителем, перевод долга и иные подобные отношения, вне зависимости от того, квалифицируются ли они в качестве сделок, могут и должны быть подвергнуты налоговому контролю трансфертного ценообразования, если (1) с точки зрения принципа «вытянутой руки» являются возмездными и (2) влекут возникновение налоговой базы.

Именно по этим причинам Минфин России каждый раз, следуя экономической логике контроля за трансфертным ценообразованием, толкует «делку» как *операцию* во исполнение договора, имея при этом ввиду операцию реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) в смысле статьи 271 НК РФ<sup>434</sup>, как основание для учета налоговой базы.

То есть, в рамках налогового контроля трансфертного ценообразования могут быть проконтролированы именно операции, влекущие возникновение налоговой базы, причем осуществляемые в рамках двусторонних обменных отношений, которые образовывали бы собой рыночные эквивалентные отношения, если осуществлялись между независимыми лицами.

Налоговые органы и Минфин России формируют подход к заполнению уведомлений, позволяющий рассмотреть сделку на более детальном уровне, на уровне операций, ее составляющих<sup>435</sup>. Такой подход является обоснованным, поскольку способствует эффективности налогового администрирования, пресечению манипулирования не только размером, но и структурой цены в сделке с помощью штрафов, бонусов и премий. Важно видеть, из каких частей сложился доход или расход, отраженный сторонами по сделке, будь то штрафы, бонусы или собственно цена за товар (работу, услугу), которые при заключении договора также могут быть четко установлены.

---

<sup>434</sup> Статья 167 НК РФ применительно к налогу на добавленную стоимость, статья 340 НК РФ – налогу на добычу полезных ископаемых, а также факт получения дохода в соответствии со статьей 223 НК РФ по НДФЛ.

<sup>435</sup> ФНС неоднократно, разъясняя порядок заполнения уведомления о контролируемых сделках, выражала позицию о необходимости заполнения отдельного листа 1Б в отношении возмещения ущерба в связи с ненадлежащим исполнением обязательств по договору, т.к. оно является предметом сделки. Т.е. для целей заполнения уведомления о контролируемых сделках возмещение ущерба в связи с ненадлежащим исполнением обязательств по договору является самостоятельной распорядительной сделкой в рамках обязательственно-правовой сделки (См. Письма ФНС от 02.07.2013 № ОА-4-13/11860, от 26.06.2013 № ОА-4-13/11537 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)).

Как указал ВАС РФ<sup>436</sup>, представление налогоплательщиком уведомления имеет целью информирование налогового органа о контролируемых сделках. Суть декларирования, к которому относится и предоставление уведомления о контролируемых сделках, заключается в предоставлении информации, достаточной для первичного анализа и принятия мотивированного решения по вопросу о необходимости углубленного контроля, с истребованием расширенной информации, предусмотренной статьи 105.15 НК РФ, и документов, подтверждающих соответствующие обстоятельства.

Из проведенного анализа следует, что использование в главе V.1 НК РФ исключительно термина «сделка» для определения объема отношений, попадающих под налоговый контроль трансфертного ценообразования, снижает эффективность налогового контроля трансфертного ценообразования, поскольку не позволяет проконтролировать отношения, в которых возможно манипулирование ценами для снижения общей налоговой базы взаимозависимых лиц (например, трудовые договоры), но формально обязывает включать в Уведомления сделки, которые не могут быть проконтролированы (например, договоры дарения), информация о которых затем будет анализироваться налоговыми органами, порождает споры о том, попадают ли конкретные отношения под понятие контролируемых сделок, а также о порядке заполнения Уведомления, которые могут быть связаны с существенными административными расходами налогоплательщиков. Иными словами, использование понятия «сделка» не отражает связи отношений между взаимозависимыми лицами с возникающей в них налоговой базой в конкретном налоговом периоде.

Представляется целесообразным уточнить понимание объема отношений, попадающих под налоговый контроль трансфертного ценообразования, которые на

---

<sup>436</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2014 № 18588/13 Об отмене решения ВАС РФ от 16.09.2013 № 10012/13 и направлении на новое рассмотрение дела о признании частично не действующими и не соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации приложений № 1, № 2 и № 3, утв. Приказом ФНС от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

данный момент определяются посредством установления законодателем категории «сделка», раскрыв его содержание через понятие «операции в рамках двусторонних возмездных отношений, влекущие возникновение налоговой базы по налогам, полнота исчисления и уплаты которых подлежит налоговому контролю трансфертного ценообразования».

### **3.1.4 Взаимодействие норм НК РФ о налоговом контроле трансфертного ценообразования в России с нормами других отраслей российского законодательства**

Введение новых норм неизбежно запускает процесс их взаимодействия с уже существующими нормами, как той отрасли, в которую они вводятся, так и других отраслей ввиду использования терминов других отраслей, введения новых процедур. Этот процесс может быть затруднен ввиду различий целей регулирования разных отраслей, недостатков юридической техники. Введение с 01.01.2012 обновленных правил налогового контроля трансфертного ценообразования также связано с проблемами их взаимодействия с нормами других отраслей российского законодательства.

#### ***3.1.4.1 Конфиденциальность информации о сделках***

Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам ввиду прямого указания НК РФ<sup>437</sup>, а также поскольку напрямую отражает принцип «вытянутой руки»: сравнивает цену в контролируемой сделке с ценами в сделках между независимыми лицами. В то же время, применение данного метода оказывается затруднительным в силу объективных причин, связанных с источниками информации и поиском сопоставимых сделок. В общедоступных источниках информации, как правило,

---

<sup>437</sup> Пункт 2 статьи 105.7 НК РФ.

отсутствует в достаточной степени полная информация о сделках между независимыми лицами, среди которых можно было бы найти сопоставимые. Связано это в первую очередь с институтами банковской<sup>438</sup>, аудиторской<sup>439</sup>, коммерческой<sup>440</sup> и налоговой<sup>441</sup> тайны.

Ситуация осложняется тем, что метод сопоставимых рыночных цен предъявляет высокие требования к сопоставимости используемых сделок, обеспечить которые возможно только имея полный текст договора. В частности, необходимо проследить сопоставимость условий договоров (контрактов), заключенных между сторонами сделки, оказывающих влияние на цены товаров (работ, услуг), а именно: 1) количества товаров, объема выполняемых работ (оказываемых услуг); 2) сроков исполнения обязательств по сделке; 3) условий платежей, применяемых в соответствующих сделках; 4) курса иностранной валюты, примененной в сделке, по отношению к рублю или другой валюте и его изменения; 5) иных условий распределения прав и обязанностей между сторонами сделки (на основании результатов функционального анализа)<sup>442</sup>.

Таким образом, применение приоритетного метода сопоставимых рыночных цен при всей его простоте, наибольшему соответствию принципу «вытянутой руки» и достоинствам в виде избежания косвенных выводов о соответствии цен в

---

<sup>438</sup> Статья 26 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>439</sup> Статья 9 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>440</sup> Пункт 2 статьи 3 и статьи 4 Федерального закона от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>441</sup> В соответствии со статьей 313 НК РФ содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной, т.е. не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, следственными органами, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом (пункт 2 статьи 102 НК РФ).

<sup>442</sup> подпункт 3 пункта 4, пункт 5 статьи 105.5 НК РФ

сделках между взаимозависимыми лицами рыночному уровню, на практике оказывается затруднительным как в России, так и за рубежом. На данный момент (2017) четыре страны (США, Канада, Япония и Китай) публикуют статистику в отношении используемых ими методов при заключении соглашений о ценообразовании. В 2015 году (в Японии и Китае это период с 1 апреля 2014 по 30 марта 2015) процент использования метода сопоставимых рыночных цен составил в США 10%<sup>443</sup>, в Канаде – 13%<sup>444</sup>, в Японии – 5%<sup>445</sup>, в Китае – 4%<sup>446</sup>. Конфиденциальность информации приводит к тому, что наиболее возможным применение данного метода становится при наличии у налогоплательщика *внутренних сопоставимых сделок* (сделок, заключаемым самим налогоплательщиком или его контрагентом с независимыми лицами в отношении идентичных (однородных) товаров (работ, услуг). Как отмечалось ранее, в пункте 2.1.1.1 «Принцип «вытянутой руки»» настоящего исследования, данный недостаток присущ принципу «вытянутой руки» в целом и может быть восполнен только при отмене, хоть и частичной, перечисленных выше видов тайн.

---

<sup>443</sup> Отчет СВД США по соглашениям о ценообразовании за 2014 год, 27 марта 2015 года. [Электронный ресурс] // Сайт СВД США. Режим доступа: [https://www.irs.gov/irb/2015-15\\_IRB/ar14.html](https://www.irs.gov/irb/2015-15_IRB/ar14.html) (дата обращения: 19.08.2016).

<sup>444</sup> Отчет Налогового агентства Канады по программе о соглашениях о ценообразовании за 2014-2015 годы. [Электронный ресурс] // Сайт Налогового агентства Канады. Режим доступа: [http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrdsnts/cmp/p\\_gprrt15-eng.html](http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrdsnts/cmp/p_gprrt15-eng.html) (дата обращения: 19.08.2016).

<sup>445</sup> Отчет Национального налогового агентства Японии о взаимосогласительных процедурах за 2015 год. С. 9. [Электронный ресурс] // Сайт Национального налогового агентства Японии. Режим доступа: [https://www.nta.go.jp/foreign\\_language/MAP-Report/2015.pdf](https://www.nta.go.jp/foreign_language/MAP-Report/2015.pdf) (дата обращения: 19.08.2016)

<sup>446</sup> Отчет Государственного управления налогообложения Китайской Народной Республики о соглашениях о ценообразовании за 2014 год. [Электронный ресурс] // Сайт Государственного управления налогообложения Китайской Народной Республики. Режим доступа: <http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1951566/part/1951585.pdf> (дата обращения: 19.08.2016)

### ***3.1.4.2 Затратный метод и метод цены последующей реализации***

Затратный метод и метод цены последующей реализации являются классическими методами определения рыночных цен. Ранее, в НК РФ<sup>447</sup> они определялись через цены, примененные в других сделках, связанных с производством или перепродажей конкретного товара. На данный момент (2017) они предполагают сопоставление *валовых* показателей рентабельности контрагента в контролируемой сделке и валовых показателей рентабельности сопоставимых компаний.

Однако, в связи с тем, что в формуле расчета валовых показателей рентабельности участвует показатель валовой прибыли компании и не участвуют показатели коммерческих и управленческих расходов, возникает проблема невозможности применения затратного метода и метода цены последующей реализации в ситуациях, когда у налогоплательщика отсутствуют внутренние сопоставимые сделки. Приведем для иллюстрации следующий пример. Управленческие расходы, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в соответствии с учетной политикой организации<sup>448</sup> могут включаться в себестоимость продукции, работ, услуг или в качестве условно-постоянных могут относиться напрямую в себестоимость продаж того отчетного периода, в котором возникли. Т.е. одни организации при формировании бухгалтерской отчетности могут одни и те же расходы учитывать в себестоимости продукции (продаж), а другие компании – в строке «управленческие расходы», и это будет влиять на конечный показатель их валовой рентабельности.

---

<sup>447</sup> Пункт 10 статьи 40 НК РФ.

<sup>448</sup> Пункт 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

Информация о бухгалтерской отчетности компаний публикуется<sup>449</sup> в таких базах данных как РУСЛАНА, СПАРК, однако в них не содержится учетная политика компаний. Унифицированный подход к классификации всех видов расходов в качестве расходов себестоимости и операционных расходов Минфином России не установлен, показатели валовой рентабельности оказываются несопоставимыми, и в связи с этим их невозможно использовать для построения рыночного интервала рентабельности ввиду прямого указания НК РФ<sup>450</sup>.

На практике описанную выше проблему можно решить только следующим способом: использовать данные рентабельности самого налогоплательщика по сделкам с независимыми лицами. Получится использование методов не прямо, а в совокупности (в комбинации) с методом сопоставимых рыночных цен, такой подход допустим на основании пунктом 2 статьи 105.7 НК РФ.

### **3.1.4.3      *Метод сопоставимой рентабельности***

Что касается метода сопоставимой рентабельности, то трудности в его применении могут быть связаны с субъектами малого предпринимательства<sup>451</sup> при тестировании их рентабельности коммерческих и управленческих расходов - начиная с бухгалтерской отчетности за 12 месяцев 2012 года, они *вправе* формировать бухгалтерскую отчетность по упрощенной системе, в частности, в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках включать показатели только

---

<sup>449</sup> В соответствии с Федеральным законом о бухгалтерском учете бухгалтерская отчетность не может являться предметом коммерческой тайны [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>450</sup> Статья 105.5 НК РФ.

<sup>451</sup> На основании статьи 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» для получения статуса субъекта малого предпринимательства необходимо соответствовать нескольким критериям (ограничение государственного участия и участия юридических лиц, не являющихся субъектами малого предпринимательства, численности сотрудников, а также критерий предельного размера выручки) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

по группам статей (без детализации показателей по статьям)<sup>452</sup>. Это означает, что субъекты малого предпринимательства в отчетах о финансовых результатах смогут указывать помимо выручки и иных показателей расходы от обычной деятельности, без детализации себестоимости, коммерческих и управленческих расходов. На практике это означает, что в общедоступных источниках информации будут отсутствовать данные о коммерческих и управленческих расходах таких компаний, что не позволит рассчитать их показатель коммерческих и управленческих расходов. В свою очередь это означает затруднения в поиске сопоставимых компаний для применения метода сопоставимой рентабельности, когда тестируется показатель коммерческих и управленческих расходов по сделке - субъекты малого предпринимательства не смогут попасть в выборку компаний, на основании которых будет рассчитываться рыночный интервал.

В итоге мы приходим к тому, что к тому, что основным методом, используемым компаниями и налоговыми органами, оказывается метод сопоставимой рентабельности (например, 78% в США<sup>453</sup>, 49% в Канаде<sup>454</sup>, 68% в Японии<sup>455</sup>, 46% в Китае<sup>456</sup>) – косвенный метод, который имеет существенные недостатки, однако избегает проблем, с которыми сталкиваются другие методы, описанных выше.

---

<sup>452</sup> Подпункт А пункта 6 Приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>453</sup> Отчет СВД США по соглашениям о ценообразовании за 2014 год, 27 марта 2015 года [Электронный ресурс] // Сайт СВД США. Режим доступа: [https://www.irs.gov/irb/2015-15\\_IRB/ar14.html](https://www.irs.gov/irb/2015-15_IRB/ar14.html) (дата обращения: 19.08.2016).

<sup>454</sup> Отчет Налогового агентства Канады по программе о соглашениях о ценообразовании за 2014-2015 годы [Электронный ресурс] // Сайт Налогового агентства Канады. Режим доступа: [http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrstdnts/cmp/p\\_rprt15-eng.html](http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrstdnts/cmp/p_rprt15-eng.html) (дата обращения: 19.08.2016).

<sup>455</sup> Отчет Национального налогового агентства Японии о взаимосогласительных процедурах за 2015 год. С.9. [Электронный ресурс] // Сайт Национального налогового агентства Японии. Режим доступа: [https://www.nta.go.jp/foreign\\_language/MAP-Report/2015.pdf](https://www.nta.go.jp/foreign_language/MAP-Report/2015.pdf) (дата обращения: 19.08.2016)

<sup>456</sup> Отчет Государственного управления налогообложения Китайской Народной Республики о соглашениях о ценообразовании за 2014 год. [Электронный ресурс] // Сайт Государственного управления налогообложения Китайской Народной Республики. Режим доступа: <http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1951566/part/1951585.pdf> (дата обращения: 19.08.2016)

Таким образом, российское правовое регулирование на уровне подзаконных актов не готово отвечать запросам правил налогового контроля трансфертного ценообразования в части применения всей полноты предусмотренных НК РФ методов трансфертного ценообразования. Однако, если в отношении метода сопоставимых рыночных цен описанная выше коллизия неразрешима (обязывание компаний предоставлять информацию, составляющую коммерческую/налоговую банковскую тайну, будет означать отрицание основ банковской и аудиторской деятельности, которые как раз и были установлены в т.ч. для действия рыночного механизма), то для применения других методов трансфертного ценообразования данная проблема легко разрешима внесением технических поправок в законодательство.

### **§ 3.2. Ответственность за нарушение норм налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации**

Ранее, положения статьи 40 НК РФ не предусматривали какой-либо отличной от статьи 122 НК РФ ответственности за нарушение правил налогового контроля трансфертного ценообразования. Некоторые суды полагали, что в связи с этим привлечение к налоговой ответственности за нарушение правил трансфертного ценообразования не предполагается. Так, суд пришел к выводу, что поскольку основания для доначисления штрафов в статье 40 НК РФ не приведены, отсылки к другим нормам Кодекса не содержатся, то налогоплательщика нельзя привлечь к ответственности<sup>457</sup>.

---

<sup>457</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.04.2002 по делу № А42-3803/01-2657/02 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

На данный момент (2017) в НК РФ предусмотрен отдельный состав налогового правонарушения в виде неуплаты или неполной уплаты сумм налога ввиду несоблюдения налогоплательщиком правил налогового контроля трансфертного ценообразования. Кроме того, в связи с обязанностью налогоплательщиков по представлению уведомлений о контролируемых сделках в НК РФ включен еще один состав правонарушения в виде непредставления/несвоевременного представления такого уведомления.

В настоящем исследовании мы ставим перед собой цель проанализировать объективную и субъективную стороны данных правонарушений, а также цели привлечения к ответственности по рассматриваемым составам, которые позволят более полно понять цель налогового контроля трансфертного ценообразования.

Рассмотрим две статьи – 129.3 и 129.4 НК РФ. Судебная практика сложилась только в отношении состава, предусмотренного статьей 129.4 НК РФ.

### **3.2.1 Неуплата или неполная уплата сумм налога**

В соответствии со статьей 129.3 НК РФ неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Наибольший интерес представляет субъективная сторона данного правонарушения.

Субъективная сторона правонарушения состоит из трех элементов: вины, мотива и цели. Как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, по смыслу статей 49, 50, 52 – 54 Конституции РФ, наличие вины - общий и общепризнанный принцип юридической ответственности во всех отраслях права, и всякое

исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно<sup>458</sup>. Привлечение к любому виду юридической ответственности без вины нарушает конституционные принципы: дифференциации, соразмерности наказания и др.<sup>459</sup>

Хотя в советское время была популярна позиция, по которой вина не рассматривалась в качестве необходимого условия ответственности (т.н. теория причинения), многие ученые все же придерживаются позиции, по которой «вина – необходимое условие всякой ответственности. Не может быть ни административной, ни дисциплинарной, ни гражданской, ни уголовной ответственности без наличия вины, т.е. совершения противоправного действия (бездействия)»<sup>460</sup>. В большинстве стран административное наказание налагается

---

<sup>458</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от от 25.01.2001 № 1-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан И.В. Богданова, А.Б. Зернова, С.И. Кальянова и Н.В. Труханова»; Постановление Конституционного Суда РФ от 27.04.2001 № 7-П «По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт - Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ «АвтоВАЗ» и «Комбинат «Североникель», обществ с ограниченной ответственностью «Верность», «Вита - Плюс» и «Невско - Балтийская транспортная компания», товарищества с ограниченной ответственностью «Совместное российско - южноафриканское предприятие «Эконт» и гражданина А.Д. Чулкова»; Постановление Конституционного Суда РФ от 18.07.2003 № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 35 Федерального закона «Об акционерных обществах», статей 61 и 99 Гражданского кодекса Российской Федерации, статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами гражданина А.Б. Борисова, ЗАО «Медиа-Мост» и ЗАО «Московская Независимая Вещательная Корпорация»; Постановление Конституционного Суда от от 30.07.2001 № 13-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта 7 пункта 1 статьи 7, пункта 1 статьи 77 и пункта 1 статьи 81 Федерального закона «Об исполнительном производстве» в связи с запросами Арбитражного суда Воронежской области, Арбитражного суда Саратовской области и жалобой открытого акционерного общества «Разрез «Изыхский» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>459</sup> Постановление Конституционного Суда от 12.05.1998 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго части первой статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года «О применении контрольно - кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» в связи с запросом Дмитровского районного суда Московской области и жалобами граждан» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>460</sup> Лунев А.Е. Понятие административного проступка и основания административной ответственности// Правоведение. 1959. № . С 31.

только при наличии вины налогоплательщика и только в отдельных - даже при ее отсутствии<sup>461</sup>. В соответствии с пунктом 2 статьи 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии вины лица в совершении налогового правонарушения. Вина представляет собой психологическое отношение лица к содеянному, что применимо в большей степени в отношении физических лиц, поскольку такое определение пришло из уголовного права.

Однако правила налогового контроля трансфертного ценообразования предназначены в первую очередь для юридических лиц.

Некоторые ученые не признают юридические лица в качестве субъектов административной ответственности, т.к. она рассчитана «по самой своей сущности только на физических лиц»<sup>462</sup>, «юридическое лицо...является абстрактной конструкцией со своим наименованием и обособленным имуществом, которая не может сознательно относиться к своим действиям»<sup>463</sup>. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 года № 11-П<sup>464</sup> выражена позиция, в соответствии с которой принципы привлечения к публичной ответственности в равной мере относятся к физическим и юридическим лицам. Среди ученых, которые поддерживают данную позицию, сформировались три основных подхода к определению вины юридического лица:

1. Субъективный (психологический). В соответствии с данной концепцией вина юридического лица определяется через вину его работников, органов или

---

<sup>461</sup> Пункт 4.23 Руководства ОЭСР.

<sup>462</sup> Сорокин В.Д. О двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности// //Правоведение. 1999. № 1. С. 49; Сорокин В.Д. Избранные труды. СПб.: Издательство Р.Асланова «Юридический центр Пресс», 2005. С. 278.

<sup>463</sup> Таганцев Н.С. Русское уголовное право: лекции. Часть общая: в 2 т./Отв. Ред. Н.И. Загородников. М., 1994. Т1. С. 143-144.

<sup>464</sup> Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

представителей: «организация никогда не может действовать самостоятельно, а все ее действия опосредованы и выражаются в действиях тех или иных лиц, которые в силу закона, учредительных документов, других подобных документов либо в силу специально оформленных полномочий представляют данную организацию в отношениях с третьими лицами и выступают от ее имени, принимают решения и (или) осуществляют управление»<sup>465</sup>.

2. Объективный (поведенческий). В соответствии с ней вина определяется через объективную сторону – если правонарушение состоялось, значит, юридическое лицо виновато. Вина следует: «из его объективно противоправного поведения, нарушающего требования законодательства, когда оно признается виновным исходя из фактических действий (бездействия) – принятия или непринятия всех мер, необходимых для исполнения возложенных законом обязанностей»<sup>466</sup>. Вина юридического лица состоит в том, что оно не предприняло все зависящие от него меры, хотя у него имелась такая возможность (такой подход был воспринят в пункте 2 статьи 2.1. КоАП), либо если при той степени заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась по характеру обязательства и условиям оборота, оно не приняло все меры для надлежащего исполнения обязательства (часть 1 статьи 401 ГК РФ), «Юридическое лицо создается и действует в качестве субъекта гражданско-правовых отношений, и кажется само собой разумеющимся, что его вина в нарушении публичного запрета принципиально не отличается от его вины в нарушении гражданско-правового обязательства»<sup>467</sup>.

Критики данного подхода справедливо отмечают, что объективное вменение не решает самого вопроса о том, кто должен был принять все необходимые меры

---

<sup>465</sup> Шаталов Д.С. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный): учебное пособие. М.: МЦФЭР. 1999. С. 551.

<sup>466</sup> Морозов Е. Установление вины при привлечении к ответственности за правонарушения в налоговой сфере//Хозяйство и право. 2008. № 3. С. 115.

<sup>467</sup> Иванов Л. Концептуальные подходы к определению вины организации//Российский следователь. 2005. № 10. С. 16 – 20.

и, кто должен был проявить должную степень осмотрительности и внимательности.

3. Субъективно-объективный. В соответствии с данным подходом вина юридического лица представляет собой вину всего коллектива ввиду недостатков в организации юридического лица: «В данном случае вина юридического лица будет определяться в зависимости от вины его представителей, деяния которых послужили причиной совершения административного правонарушения (субъективный критерий). В то же время, если будет установлено, что сотрудник организации при совершении правонарушения вышел за пределы своих полномочий либо, используя свое положение, нарушил закон исключительно в своих корыстных целях (т.е. когда сама организация в этом не заинтересована и не получает от этого никакой выгоды), субъективный критерий перестает действовать»<sup>468</sup>.

НК РФ воспринят субъективный (психологический) подход к определению вины<sup>469</sup>. В данном исследовании мы не ставим перед собой цель рассмотреть спорность или противоречивость такого подхода. Исследуя вопрос о субъективной стороне правонарушения, предусмотренного статьей 129.3 НК РФ, важно понять, какие обстоятельства должностных лиц или представителей юридического лица законодатель связывает с наличием вины.

НК РФ обязывает уплачивать налог, соответствующий рыночному уровню (принцип «вытянутой руки»), т.е. обязывает налогоплательщика знать о рыночной ситуации и рыночном уровне цен на соответствующие товары (работы, услуги) на момент уплаты налога, так же как о нем знает любой **независимый** участник рыночных отношений. НК РФ исходит из того, что коммерческие организации и

---

<sup>468</sup> Якупов В.Р. Основные подходы к определению вины юридических лиц в административном праве // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Право. № 19 (236). 2011. С. 105-106.

<sup>469</sup> На основании пункта 4 статьи 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

индивидуальные предприниматели, являясь профессиональными участниками рынка, ориентированными на получение прибыли, фактически обладают информацией о состоянии рынка. Мы говорим только о коммерческих организациях и индивидуальных предпринимателях исходя из видов налогов, полнота исчисления и уплаты которых может быть проверена в рамках налогового контроля трансфертного ценообразования<sup>470</sup>.

Приходя на рынок, становясь участником рынка лицо попадает под законы рынка, в т.ч. спроса и предложения. Это значит, что он уже «борется» против покупателя, пытаясь согласовать как можно более высокую цену, или наоборот, против продавца, пытаясь согласовать более низкую, т.е. он знает о цене. Т.е. даже если налогоплательщик осуществляет поставки только внутри группы компаний, он продолжает оставаться коммерческой организацией или профессиональным участником рынка, ориентированным на получение прибыли.

Однако такая логика встречает две проблемы:

1. Входя в группу компаний, налогоплательщик может не совершать сопоставимые сделки с взаимозависимыми и с независимыми лицами одновременно. Например, если он продает товары только своему взаимозависимому лицу, то по этой сделке он действует вне рынка. Будучи коммерческой организацией, ориентированной на получение прибыли по организационно-правовой форме, на самом деле при совершении рассматриваемой в настоящем примере сделки он таким не является. Как рассматривалось ранее, в пункте 2.1.1.2 «Принцип «распределения глобальной прибыли между компаниями на основе формулы»», противники принципа «вытянутой руки» отмечают принципиальное различие независимых компаний и компаний, входящих в группу – группа представляет собой скорее единое образование, имеющее общую цель,

---

<sup>470</sup> Не каждое физическое лицо обладает такой информацией, но и в перечень проверяемых налогов входит не весь НДС, а только тот, который уплачивают индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы по статье 227 НК РФ, которые также являются профессиональными участниками рынка.

чем совокупность разрозненных компаний, преследующих свои разнонаправленные интересы.

2. Конфиденциальность информации о рыночных ценах для компаний, входящих в группу, рассмотренная в пункте 3.1.4.1 «Конфиденциальность информации о сделках» блокирует саму возможность узнать о них на этапе заключения сделки. Единственное, что является доступным, бухгалтерские (финансовые) данные о рентабельности независимых компаний, публикуются в общедоступных источниках информации не раньше шести месяцев по прошествии года заключения сделки.

Презумпция соответствия цен рыночному уровню в сделках между взаимозависимыми лицами установлена статьей 105.3 НК РФ постольку, поскольку нормативно закреплён принцип «вытянутой руки», обязывающий все компании знать о рыночном уровне цен, однако фактически ни такая обязанность, ни презумпция соответствия цен рыночному уровню не обеспечена реалиями экономико-правовой действительности.

По истечении налогового периода налогоплательщик подает налоговую декларацию и уплачивает соответствующую сумму налога (еще раз отметим, что на этот момент налогоплательщик еще не может знать о рыночном уровне цен). Если затем, при подготовке налогоплательщиком документации по трансфертному ценообразованию или в рамках налогового контроля трансфертного ценообразования, окажется, что цена в его сделке соответствует рыночному уровню, значит, ему повезло.

Если размер налоговой базы окажется не соответствующим рыночному уровню цен, в момент наступления срока уплаты налога состоится налоговое правонарушение<sup>471</sup>.

---

<sup>471</sup> В отношении статьи 122 НК РФ сложилась судебная практика, в соответствии с которой факт совершения налогового правонарушения происходит на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога (пункт 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)). Состав правонарушения, предусмотренный

Таким образом, несмотря на установление НК РФ субъективного (психологического) подхода к определению вины, фактически в отношении рассматриваемого состава правонарушения действует объективный подход к определению вины.

В.М. Зарипов отмечает иную проблему: «при пересмотре цен для целей налогообложения штрафы недопустимы...выявление налоговым органом отклонения цен от рыночных еще не означает доказательства вины налогоплательщика...налоговый контроль за ценами основан на презумпциях, допущениях, условностях, экономических методах расчетов, но не на фактах»<sup>472</sup>. ВАС РФ<sup>473</sup> также указал, что при расчетном методе начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности. Поэтому вывод судов о том, что исчисление налогов в ходе налоговой проверки не терпит приближенности и не может быть основано на усредненных данных, противоречит самой сути расчетного метода исчисления налога.

Однако, на наш взгляд, это не должно являться причиной для отмены налоговой ответственности как карательной меры принуждения<sup>474</sup> за использование механизмов трансфертного ценообразования в целях минимизации налогового бремени группы компаний.

---

статьей 129.3 НК РФ является более специальным по отношению к статье 122 НК РФ, однако в обоих составах в качестве объективной стороны предусмотрена неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога. Поэтому, на наш взгляд, позиции, выработанные судебной практикой в отношении статьи 122 НК РФ должны быть применимы и к статье 129.3 НК РФ

<sup>472</sup> Зарипов В.М. Налоговый контроль ценообразования: система сдержек и противовесов. Налоговед. № 3. 2008. С. 22.

<sup>473</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

<sup>474</sup> В терминологии С.Г. Пепеляева // Налоговое право: Учебник/ Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. С. 394.

Помимо общих оснований для освобождения от ответственности пункт 2 статьи 129.3 НК РФ предусматривает предоставление документации, (1) обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, (2) в соответствии с порядком, установленным статьей 105.15 НК РФ, или в соответствии с порядком, установленным Соглашением. Подготовка и представление такой документации означает, что налогоплательщик провел предварительный анализ рыночного уровня цен (рентабельности), отразил в декларации «рыночный уровень налоговой базы», и уплатил «рыночный уровень налога», а значит, его вина в занижении налоговой базы отсутствует. В этом смысле, законодатель необоснованно не указал в качестве основания для освобождения от ответственности предоставление документации, обосновывающей рыночный уровень самостоятельной корректировки налоговой базы, однако, эта ошибка носит исключительно технический характер, поскольку в документации по контролируемым сделкам налогоплательщик указывает произведенные налогоплательщиком корректировки налоговой базы и сумм налога (убытка) в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ (в случае их осуществления).

Возникает вопрос, какой должна быть документация, чтобы считаться обосновывающей рыночный уровень примененных цен?

Презумпция соответствия цен в сделках принципу «вытянутой руки» может быть оспорена налоговым органом, а значит, документация уже не сможет считаться «обосновывающей рыночный уровень цен». Если же документация все же подтверждает соответствие цен в сделках принципу «вытянутой руки», то как могла произойти неуплата «в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми»?

На наш взгляд, законодатель хотел освободить от ответственности того налогоплательщика, который доказал отсутствие вины тем, что провел

исследование рыночного уровня, и по его информации размер его налоговой обязанности соответствует рыночному уровню цен. Это подразумевает представление такой документации, презумпцию соответствия цен в сделках принципу «вытянутой руки» в которой налоговый орган не опровергнул в суде. Но если эта презумпция не опровергнута, то налоговый орган не доказал неуплату налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Представляется, что в ситуации, где у налогоплательщика отсутствует обязанность использования методов, установленных главой 14.3 НК РФ и источников информации о рыночных ценах, установленных статьей 105.6 НК РФ, а у налогового органа она есть, то ситуация, когда налогоплательщик будет освобожден от ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 129.3 НК РФ на основании пункта 2 статьи 129.3 НК РФ, теоретически может возникнуть только если налогоплательщик применит, например, метод цены последующей реализации, не так, как он описан в статье 105.12 НК РФ, а так, как он описан в статье 40 НК РФ, или привлечет эксперта для проведения оценки рыночности цен в своих сделках, заключение которого будет подтверждать соблюдение налогоплательщиком «принципа «вытянутой руки»». Только в таком случае подготовленная налогоплательщиком документация все же (2) будет подготовлена в соответствии с порядком, установленным статьей 105.15 НК РФ и (1) будет обосновывать рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, хотя бы из-за разницы в подходах налогоплательщик и налоговый орган придут к разным выводам относительно рыночности цен в контролируемой сделке.

### **3.2.2 Непредставление Уведомления/представление недостоверных сведений в Уведомлении**

Непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган Уведомления или представление налогоплательщиком в налоговый орган Уведомления, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 5 000 рублей (статья 129.4 НК РФ).

На основании пункта 1 статьи 105.16 НК РФ налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках. Как упоминалось в пункте 3.1.1.1.1 «Уведомление» настоящего исследования, ВАС РФ указал<sup>475</sup>, что представление налогоплательщиком Уведомления имеет целью информирование налогового органа о контролируемых сделках. Суть декларирования, к которому относится и предоставление Уведомления, заключается в предоставлении информации, достаточной для первичного анализа и принятия мотивированного решения по вопросу о необходимости углубленного контроля, с истребованием расширенной информации, предусмотренной статьей 105.15 НК РФ, и документов, подтверждающих соответствующие обстоятельства. Т.е., Уведомление представляет собой своего рода «декларацию о контролируемых сделках», которая, однако отличается от налоговой декларации<sup>476</sup> по своей правовой природе, т.к. не

---

<sup>475</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2014 № 18588/13 Об отмене решения ВАС РФ от 16.09.2013 № 10012/13 и направлении на новое рассмотрение дела о признании частично не действующими и не соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации приложений № 1, № 2 и № 3, утв. Приказом ФНС от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

<sup>476</sup> На основании 1 статьи 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

содержит какой-либо информации о налоговой обязанности налогоплательщика. Соответственно, непредставление Уведомления или предоставление недостоверных сведений означает отказ в информировании/неверное информирование государства, которое, однако, не влияет на размер налога, подлежащего уплате в бюджет. Поэтому, например, если в отношении налоговой декларации обязанность и право уточнять ее разграничиваются в зависимости от того, привели ли недостоверные сведения к занижению суммы налога, подлежащей уплате (пункт 1 статьи 81 НК РФ<sup>477</sup>), то представление уточненного Уведомления называется правом налогоплательщика<sup>478</sup>. Отметим здесь некоторую несогласованность в регулировании вопроса представления уточненной налоговой декларации и Уведомления, а именно, статья 129.4 НК РФ предусматривает ответственность как за неправомерное непредставление Уведомления, так и за представление недостоверных сведений в Уведомлении, что в совокупности с нормой абзаца 5 пункта 2 статьи 105.16 НК РФ<sup>479</sup> превращает представление уточненного Уведомления в обязанность налогоплательщика.

---

<sup>477</sup> В силу пункта 1 статьи 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик *обязан* внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик *вправе* внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей. При этом уточненная налоговая декларация, представленная после истечения установленного срока подачи декларации, не считается представленной с нарушением срока.

<sup>478</sup> В силу нормы абзаца 4 пункта 2 статьи 105.16 НК РФ в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления о контролируемых сделках налогоплательщик *вправе* направить уточненное уведомление.

<sup>479</sup> На основании абзаца 5 пункта 2 статьи 105.16 НК РФ в случае подачи уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений о контролируемых сделках, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 129.4 НК РФ.

Рассмотрим вопрос о разграничении двух составов (неправомерное непредставление Уведомления от представления недостоверных сведений в Уведомлении), который распадается на множество частных случаев: предоставление любых недостоверных сведений влечет привлечение налогоплательщика к ответственности по статье 129.4 НК РФ? Можно ли считать предоставление недостоверных сведений в виде несообщения в Уведомлении об одной или нескольких контролируемых сделках непредставлением уведомления? Как расценивать ошибки в сведениях об участниках контролируемых сделок? Влечет ли любое нарушение порядка, установленного приказом ФНС от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ привлечение к ответственности по статье 129.4 НК РФ?

Исходя из цели представления Уведомления, заключающейся в информировании налогового органа о контролируемых сделках в объеме, достаточном для первичного анализа и принятия мотивированного решения по вопросу о необходимости углубленного контроля, а также судебной практики<sup>480</sup>, можно сделать вывод о том, что предоставление сведений, не соответствующих действительности (т.е. первичным документам, регистрам бухгалтерского/налогового учетов), в т.ч. неполные сведения, неточности либо ошибки должны оцениваться налоговым органом с точки зрения возможности их восполнения, «излечения», и получаемых на их основании результатов первичного анализа.

На наш взгляд, если ошибка по сути заключается в искажении информации, которая может повлиять на принятие налоговым органом решения о проведении проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (например, неотражение контролируемой сделки), она означает отказ от исполнения обязанности надлежащего информирования налогового органа о

---

<sup>480</sup> Решение АС Красноярского края от 08.10.2014 по делу № А33-14747/2014, Решение АС Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 19.11.2014 по делу № А56-44334/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

контролируемых сделках. Если ошибка носит восполняемый характер или не влияет на принятие налоговым органом решения о проведении проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (например, несовпадение названия и регистрационного номера контрагента), то она по сути не является тем правонарушением, за которое законодатель установил ответственность. С этой точки зрения, например, ошибка в размере расходов (доходов) по сделке, указании местонахождения контрагента должна быть оценена по-разному.

## Заключение

Проведенный в настоящем исследовании анализ показывает сложность и многогранность норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования.

Допустимо ли называть правила налогового контроля трансфертного ценообразования в действующей редакции институтом налогового контроля трансфертного ценообразования. В теории права мнения о понятии правового института почти едины. Он представляет собой:

- «сравнительно небольшую, устойчивую группу правовых норм, регулирующих определенную разновидность общественных отношений»<sup>481</sup>;
- «совокупность однопорядковых норм, регулирующих определенный вид общественных отношений»<sup>482</sup>;
- «совокупность правовых норм, регулирующих однородные общественные отношения, связанные между собой внутренним единством в качестве самостоятельной обособленной группы, и охватывающих все существенные моменты регулирования соответствующего участка социальных отношений»<sup>483</sup>;
- «обособленный комплекс правовых норм, являющихся специфической частью отрасли права и регулирующих разновидность определенного вида общественных отношений»<sup>484</sup>;
- «устойчивую группу правовых норм, регулиующую в рамках отрасли определенную разновидность общественных отношений»<sup>485</sup>;

---

<sup>481</sup> Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2004. С. 151. [Электронный ресурс] // Сайт Режим обращения: [http://pravo-olymp.ru/wp-content/uploads/2013/04/TGP\\_Matuzov\\_Malko.pdf](http://pravo-olymp.ru/wp-content/uploads/2013/04/TGP_Matuzov_Malko.pdf) (дата обращения: 30.11.2016)

<sup>482</sup> Нерсесянц В.С. Проблемы общей теории права и государства. М., 1999. С. 6.

<sup>483</sup> Козлова Е.И., Кутафин О.Е. Конституционное право России. М., 2004. С. 15.

<sup>484</sup> Хропанюк В.Н. Теория государства и права: Учебное пособие. М.: Омега-Л, 2003. С. 292.

<sup>485</sup> Поляков А.В. Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: Курс лекций. СПб.: С.-Петербург. гос. ун-т, 2004. С. 742.

- «объективно обособившуюся внутри одной отрасли или нескольких отраслей права совокупность взаимосвязанных правовых норм, регулирующих небольшую группу видовых родственных отношений»<sup>486</sup>;
- «обособленную группу юридических норм, регулирующих определенную группу однородных отношений, отличающихся качественным единством»<sup>487</sup>.
- «объективно сложившиеся обособленные совокупности взаимосвязанных юридических норм, регулирующих небольшие группы видовых родственных отношений»<sup>488</sup>;

Среди признаков институтов *налогового* права выделяют:

- особое функциональное назначение определенной совокупности норм в рамках института налогового права;
- предметную специализацию и особый субъектный состав регулируемых отношений, отнесенных к институту налогового права;
- общность идейного содержания (принципов, категорий, презумпций) и др.<sup>489</sup>

В.С. Якушев поясняет: «Материальным признаком правового института является наличие относительно самостоятельного общественного отношения, а юридическим признаком - его закрепление в совокупности правовых норм»<sup>490</sup>.

Несмотря на заметное сходство приведенные выше определения правового института оперируют оценочными характеристиками: (1) совокупность норм должна быть небольшой, устойчивой, обособленной, объективно сложившейся и охватывающей все существенные моменты участка социальных отношений, (2)

<sup>486</sup> Общая теория государства и права. Академический курс в 2-х томах / Под ред. М.Н. Марченко. Т. 2. Теория права. М., 1998. С. 233.

<sup>487</sup> Чиркин В.Е. Современная концепция государствоведения. М., 2010. С. 7, Венгеров А.Б. Теория государства и права: Учебник. М., 1997. С. 465.

<sup>488</sup> Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. М., 2006. С. 86.

<sup>489</sup> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 294.

<sup>490</sup> Якушев В.С. Понятие правового института // Правоведение. 1970. № 6. С. 65.

общественные отношения, регулируемые ими, должны быть однородными, связанными между собой внутренним единством в качестве самостоятельной обособленной небольшой группы, представлять собой определенную разновидность видовых родственных общественных отношений. Е.И. Козлова и О.Е. Кутафин подтверждают, что «рамки этого понятия (институт права. – А.З.) как в теории, так и на практике очень подвижны. Оно может обозначать и достаточно узкую группу однородных, близких по содержанию норм, и значительно более широкую их группу, вплоть до максимально крупных правовых образований...»<sup>491</sup>.

Ученые выделяют такие бесспорные институты как институт исполнения налоговой обязанности по уплате налоговой и сборов, институт налогового контроля, институт ответственности за нарушение налогового законодательства о налогах и сборах<sup>492</sup>, налоговые льготы<sup>493</sup>. Также встречаются как меньшие по объему (институт понятий и классификация системы налогообложения, институт объекта налогообложения<sup>494</sup>), так и крупные институты (налоговое обязательственное право, которое, по мнению Д.В. Винницкого, состоит из значительного количества правовых норм: «Налоговое обязательственное право (институт) является ядром отрасли налогового права, поскольку через реализацию его норм раскрывается социальная ценность и конечные цели всей системы налогово-правового регулирования. Предметом налогового обязательственного права являются отношения активного типа, обеспеченные имущественными санкциями, складывающиеся между публично-территориальными образованиями (фиском) и частными субъектами (организациями, физическими лицами), выступающими в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых

---

<sup>491</sup> Козлова Е.И. Кутафин О.Е. Конституционное право России: Учеб.-ник. М., 2005. С. 20.

<sup>492</sup> Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник/ Отв. Ред. Н.А. Шевелева. М., 2001. С. 24-25; Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. М., 2006. С. 86.

<sup>493</sup> Гриценко Е.В. Налоговые льготы как институт налогового права. Финансовое право. № 3. 2003. С. 15 – 19.

<sup>494</sup> Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1. Общая часть / Под ред. Д.М. Щекина. М., 2009. С. 380.

агентов, банков»<sup>495</sup>), а также институт необоснованной налоговой выгоды<sup>496</sup>, налогового планирования<sup>497</sup>, налогового механизма<sup>498</sup>, взаимозависимых лиц<sup>499</sup>, представительства в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах<sup>500</sup>, налогообложения нерезидентов<sup>501</sup>, налогового процесса<sup>502</sup>, трехуровневой системы налогов и сборов в Российской Федерации<sup>503</sup>, обязанности налоговых агентов<sup>504</sup>.

Трансфертное ценообразование как экономическая категория представляет собой особый вид общественных отношений между организациями внутри группы компаний по установлению цен в сделках друг с другом, который может использоваться и в целях снижения общей налоговой нагрузки группы компаний. На основе норм раздела V.1. НК РФ в России в настоящий момент (2017) между налоговыми органами и налогоплательщиками складываются отношения по контролю за соблюдением принципа «вытянутой руки», корректировке налоговой базы и привлечению налогоплательщика к ответственности за нарушения законодательства, связанные с использованием трансфертного ценообразования в целях снижения общей налоговой нагрузки группы компаний.

---

<sup>495</sup> Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 294.

<sup>496</sup> Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М.: Статут, 2015.

<sup>497</sup> Гусева Т.А. Налоговое планирование как институт налогового права. Налоговые споры: Теория и практика: Практикующим юристам; Специалистам по налогам, бухучету и финансам; Судьям; Адвокатам. № 11(47). 2007. С. 26-28.

<sup>498</sup> Красноперова О.А. Налоговый механизм как комплементарный институт налогового права. Финансовое право. № 5, 2012, С. 22-25.

<sup>499</sup> Копина А.А. Институт взаимозависимых лиц налогового права как ограничение принципа свободы договора гражданского права. Финансовое право. № 10. 2007. С. 21-25.

<sup>500</sup> Копина А.А. К вопросу о понятии «налоговая адвокатура» и соотношении его с институтом «представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах». Финансовое право. № 4. 2007. С. 30 – 33.

<sup>501</sup> Шахмаметьев А.А. Налогообложение нерезидентов как специальный институт налогового права. Закон. № 3. 2008. С. 151 – 162.

<sup>502</sup> Бачурин Д.Г. Налоговый процесс как внутриотраслевой институт налогового права. С. 85 – 92.

<sup>503</sup> Березин М.Ю. Институты налогового права в системе конституционных норм. Государство и право, № 12, 2008, С. 107.

<sup>504</sup> См, например, Коломеец Д.С. Обязанности налоговых агентов как самостоятельный институт налогового права. Труды Института государства и права Российской академии наук. № 6, 2010, С. 236.

Нормы о налоговом контроле трансфертного ценообразования в России обособлены разделом V.1. НК РФ «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», включающий в себя всю совокупность норм, которую условно можно разделить на две части:

**Материальные**, адресованные как налогоплательщику, так и налоговому органу (в части ограничения видов сделок, трансфертное ценообразование в которых подлежит налоговому контролю («контролируемые сделки»), принцип «вытянутой руки» как таковой, а также норм, регулирующих порядок расчета рыночного уровня цен (рентабельности), и, соответственно, конкретной величины налоговой обязанности налогоплательщика (оценки соответствия цен контролируемых сделок принципу «вытянутой руки» с помощью правил о методах определения рыночных цен, источниках информации о рыночных ценах, о критериях сопоставимости сделок (компаний), информация по которым может использоваться для применения методов определения рыночных цен). Отметим, что нормы, регулирующие порядок расчета рыночного уровня цен (рентабельности), хотя и адресованы налогоплательщику, не являются для него обязательными).

**Процедурные**, адресованные исключительно (1) налогоплательщику (в части установления обязанности по предоставлению отчетности в отношении контролируемых сделок (Уведомлений и документации, подтверждающей соблюдение налогоплательщиком принципа «вытянутой руки»), порядка заключения Соглашений, порядка самостоятельной корректировки налоговой базы налогоплательщика в случае несоблюдения им принципа «вытянутой руки» в контролируемых сделках, или (2) налоговым органам (в части их полномочий по проведению налогового контроля за трансфертным ценообразованием и порядка заключения Соглашений, порядка принудительной корректировки налоговой базы налогоплательщика в случае несоблюдения им принципа «вытянутой руки»,

привлечению к ответственности в случае несоблюдения принципа «вытянутой руки», если это привело к неуплате (неполной уплате) налогов).

Конечно, отношения по поводу налогового контроля трансфертного ценообразования являются частью отношений, возникающих по поводу противодействия необоснованной налоговой выгоде, однако, на наш взгляд, именно сочетание специфических материальных и процедурных правил налогового контроля трансфертного ценообразования образует отдельный самостоятельный институт налогового контроля трансфертного ценообразования в налоговой системе Российской Федерации. При этом, специфика рассматриваемых налоговых отношений вызвана спецификой отношений внутри группы компаний, что предопределяет именно такое его название:

- рассматриваемые нормы включают в себя правила, узко направленные исключительно на выявление ситуаций применения трансфертного ценообразования для целей снижения налоговой нагрузки группы компаний;
- для корректировки налоговой базы в сделках между ассоциированными лицами мировое сообщество разработало два специальных принципа - принцип «вытянутой руки» и принцип «распределения глобальной прибыли между компаниями на основе формулы», первый из которых был имплементирован в российское законодательство;
- для применения рассматриваемых необходим экономически обоснованный и формально определенный инструментарий расчета рыночного уровня цен и (или) соответствующей ей налоговой базы.

Таким образом, представляется, что действующие на данный момент (2017) нормы налогового контроля трансфертного ценообразования, содержащиеся в разделе V.1. НК РФ «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» представляют собой самостоятельный институт налогового права, регулирующий особые общественные отношения между налогоплательщиком и налоговым органом по

поводу налогового контроля соблюдения налогоплательщиками принципа «вытянутой руки» в сделках с взаимозависимыми лицами и восстановлению имущественного интереса государства в случае несоблюдения данного принципа. Именно сочетание специфических материальных и процедурных правил налогового контроля трансфертного ценообразования, вызванных особым экономическим смыслом отношений между взаимозависимыми лицами и повышенным риском вывода прибыли, полученной в результате таких отношений, из-под налогообложения в России, образует рассматриваемый институт налогового права в налоговой системе Российской Федерации. Его нормы направлены на выявление ситуаций применения трансфертного ценообразования для целей снижения налоговой нагрузки группы компаний с помощью особого инструментария расчета рыночного уровня цен и (или) соответствующей ей налоговой базы, и последующее нивелирование эффекта такого использования трансфертного ценообразования. Причем, на наш взгляд, выделение такого института как институт налогового контроля трансфертного ценообразования не зависит от порядка его отражения в НК РФ (в одной статье 40 НК РФ или в целом разделе V.1 НК РФ).

Обособленность рассматриваемых норм не должна рассматриваться как запрещающая (1) применение аналогий законодательства и судебной практики, с известными ограничениями такой аналогии, свойственными публичному праву, а также (2) использование положений из более общего института для целей применения норм более частного института, иначе система норм права не была бы системой. Так, процедурные нормы могут быть включены в уже выделенные институты налогового контроля (например, в отношении Проверки трансфертного ценообразования, проверки Уведомления, процедуры заключения Соглашения) и ответственности за нарушение налогового законодательства о налогах и сборах (введен специальный состав налогового правонарушения). Материальные нормы, в свою очередь, являются частным проявлением расчетного способа определения налоговой базы.

В каждой налоговой системе развитие правового института подстраивается под уже существующие ее особенности, а также особенности правовой системы страны в целом. Для того чтобы обеспечить полноценное включение нового института в существующую правовую систему, важно позаботиться о целостности, взаимной дополняемости, соотносимости и упорядоченности норм и соблюдении существующих принципов правового регулирования. В тоже время, введение новых или развитие уже существующих институтов обогащает правовую систему государства, позволяет совершенствовать и модернизировать систему правоотношений. Поэтому инкорпорация и развитие норм о налоговом контроле трансфертного ценообразования должны сохранять баланс стабильности правовой системы с одной стороны и адаптации российской налоговой системы к мировым стандартам в условиях глобализации, с другой стороны.

Как следует из проведенного анализа российское законодательство нуждается в дополнительных изменениях (например, в части обеспечения применения методов трансфертного ценообразования, уточнения содержания гражданско-правового термина «делка» для целей налогового контроля трансфертного ценообразования, возможности корректировки налоговой базы в сторону уменьшения). В то же время, введенные с 01.01.2012 правила предполагают альтернативность подходов при их обоснованности, предварительный налоговый контроль, призванный обеспечить предсказуемость положения налогоплательщика с одной стороны, и новые инструменты, защищающие фискальные интересы государства, с другой стороны.

## Список литературы

### Нормативные правовые акты Российской Федерации

1. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 30.11.2016) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).
2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.11.2016) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).
3. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).
4. Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // «Собрание законодательства РФ», 10.11.2014, № 45, ст. 6135.
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 23.05.2016) // «Собрание законодательства РФ», 12.12.2011, № 50, ст. 7344.
6. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (ред. от 05.04.2013) // «Собрание законодательства РФ», 25.07.2011, № 30 (ч. 1), ст. 4575.
7. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (ред. от 03.07.2016) // «Собрание законодательства РФ», 30.07.2007, № 31, ст. 4006.
8. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 03.07.2016) // «Собрание законодательства РФ», 05.01.2009, № 1, ст. 15.

9. Федеральный закон от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне» (ред. от 12.03.2014) // Собрание законодательства РФ», 09.08.2004, № 32, ст. 3283.

10. Закон Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (в ред. Федерального закона от 31.07.1998 № 141-ФЗ) // «Российская газета», № 53, 05.03.1992.

11. Закон Российской Федерации от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» (в ред. Федерального закона от 06.12.1994 № 57-ФЗ) // «Ведомости СНД и ВС РСФСР», 26.12.1991, № 52, ст. 1871.

12. Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (ред. от 03.07.2016) // «Собрание законодательства РФ», 05.02.1996, № 6, ст. 492.

13. Приказ Минфина России от 17.07.2014 № 61н «Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» (ред. от 03.10.2016) // «Российская газета», № 287, 17.12.2014.

14. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 06.04.2015) // «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», № 35, 30.08.2010.

15. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (ред. от 06.04.2015) // «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», № 26, 28.06.1999.

16. Приказ ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» // «Российская газета», № 254, 02.11.2012 (опубликован без приложения № 2 к Порядку).

17. Приказ ФНС России от 10.05.2012 № ММВ-7-13/298@ «Об утверждении информационного ресурса «Трансфертная цена» (вместе с «Порядком формирования и ведения информационного ресурса «Трансфертная цена») (ред. от 12.01.2015) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

18. Приказ ФНС России от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@» (ред. от 26.10.2016) // «Экономика и жизнь», № 23, июнь, 2007.

### **Законы и иные нормативные правовые акты иностранных государств**

19. Кодекс внутренних доходов США (Internal Revenue Code) [Электронный ресурс] // Сайт Legal Information Institute. Режим обращения: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text> (дата обращения: 13.12.2016).

20. Кодекс внутренних доходов США (ред. от 01.07.1994) (Internal Revenue Code) [Электронный ресурс] // Сайт Publication of Global Business Information Strategies, Inc. Режим обращения: [www.ustransferpricing.com/26CFR\\_1\\_482\\_complete.pdf](http://www.ustransferpricing.com/26CFR_1_482_complete.pdf) (дата обращения: 13.12.2016).

21. Проект Кодекса внутренних доходов США от 24.01.1992 (Internal Revenue Code) [Электронный ресурс] // Сайт The Free Library. Режим обращения: [www.thefreelibrary.com/Proposed+section+482+regulations.-a012698462](http://www.thefreelibrary.com/Proposed+section+482+regulations.-a012698462) (дата обращения: 13.12.2016).

22. Закон США от 22.10.1986 № 99-514 «О реформе законодательства США в отношении внутренних доходов» (An Act to reform the internal revenue laws of the United States) [Электронный ресурс] // Сайт The University of California. Режим обращения: [http://ucop.edu/research-policy-analysis-coordination/\\_files/Public%20Law%2099-514.pdf](http://ucop.edu/research-policy-analysis-coordination/_files/Public%20Law%2099-514.pdf) (дата обращения 27.09.2016).

23. Закон о доходах США от 29.05.1928 (Revenue Act of 1928) [Электронный ресурс] // Сайт компании The Constitution Society. Режим обращения: [www.constitution.org/uslaw/sal/045\\_itax.pdf](http://www.constitution.org/uslaw/sal/045_itax.pdf). С. 806 (дата обращения: 20.09.2016).

24. Закон о доходах США от 23.11.1921 (Revenue Act of 1921) [Электронный ресурс] // Сайт The Internet Archive. Режим обращения: <https://archive.org/details/cu31924032551222> (дата обращения: 20.09.2016).

25. Военный закон о доходах США от 03.10.1917 (War Revenue Act) [Электронный ресурс] // Сайт Hathitrust Digital Library. Режим обращения: <http://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc2.ark:/13960/t3fx78308;view=1up;seq=42>. (дата обращения: 20.09.2016).

26. Форма СВД США № 5472 (Form 5472, Information Return of a 25% Foreign-Owned U.S. Corporation or a Foreign Corporation Engaged in a U.S. Trade or Business) [Электронный ресурс] // Сайт СВД США. Режим обращения: <https://www.irs.gov/uac/form-5472-information-return-of-a-25-percent-foreign-owned-u-s-corporation-or-a-foreign-corporation-engaged-in-a-u-s-trade-or-business> (дата обращения: 13.12.2016).

### **Законопроекты**

27. Законопроект «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний)». [Электронный ресурс] // Федеральный портал проектов нормативных правовых актов. Режим доступа: <http://regulation.gov.ru/projects#nра=41254> (дата обращения: 05.02.2017).

**Письма Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной  
налоговой службы**

28. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 09.04.2015 № 03-01-18/20054 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

29. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 18.03.2015 № 03-01-18/14680 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

30. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 02.10.2013 № 03-01-18/40821 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

31. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 26.08.2013 № 03-01-18/35003 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

32. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 16.08.2013 № 03-01-18/33535 «О применении банками положений раздела V.1 Налогового кодекса» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

33. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 16.08.2013 № 03-01-18/33520 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

34. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 13.08.2013 № 03-01-18/32745 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

35. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 17.07.2013 № 03-01-18/28094 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016)

36. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 18.06.2013 № 03-01-18/22698 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

37. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 24.04.2013 № 03-01-18/14391 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

38. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 09.04.2013 № 03-01-18/11726 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

39. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 27.03.2013 № 03-01-18/9758 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

40. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 05.03.2013 № 03-01-18/6502 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

41. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 01.03.2013 № 03-07-11/6175 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

42. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 06.02.2013 № 03-01-18/2676 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

43. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 26.12.2012 № 03-02-07/1-316 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

44. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145 «О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

45. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 05.10.2012 № 03-01-18/7-137 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

46. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 18.07.2012 № 03-01-18/5-97 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

47. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 06.03.2012 № 03-03-06/4/19 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

48. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 24.02.2012 № 03-01-18/1-15 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

49. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 № 03-01-07/5-12 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

50. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 14.10.2005 № 03-03-04/1/276 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

51. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 19.10.1999 № 04-02-05/1 «Порядок отнесения на себестоимость командировочных и представительских расходов предприятия» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

52. Письмо Федеральной налоговой службы от 02.07.2013 № ОА-4-13/11860 «О заполнении уведомлений о контролируемых сделках» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

53. Письмо Федеральной налоговой службы от 10.04.2013 № ОА-4-13/6612@ «О порядке представления, приема и обработки уведомлений о

контролируемых сделках» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

54. Письмо Федеральной налоговой службы от 26.06.2013 № ОА-4-13/11537 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

55. Письмо Федеральной налоговой службы от 12.01.2012 № ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

56. Письмо Управления Федеральной налоговой службы РФ по г. Москве от 05.07.2010 № 16-12/070210 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

### **Международные правовые акты, решения международных судебных органов и акты международных организаций**

57. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.01.2017).

58. Конвенция о защите прав человека и основных свобод (подписана в Риме 4 ноября 1950 года) (с изменениями от 13 мая 2004 года); вместе с Протоколом № 1 (подписан в г. Париже 20 марта 1952 года), Протоколом № 4 об обеспечении некоторых прав и свобод помимо тех, которые уже включены в Конвенцию и первый Протокол к ней (Подписан в г. Страсбурге 16 сентября 1963 года) и Протоколом № 7 (подписан в г. Страсбурге 22 ноября 1984 года).

59. Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения, возникающего в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий от 23.07.1990 № 90/463/ЕЕС (Convention on the Elimination of Double Taxation in

Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises) [Электронный ресурс] // Сайт EUR-Lex. Режим обращения: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:41990A0436> (дата обращения: 13.12.2016).

## **Судебные решения и материалы судебной практики**

### **Решения Конституционного Суда Российской Федерации**

60. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 18.07.2003 № 14-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 35 Федерального закона «Об акционерных обществах», статей 61 и 99 Гражданского кодекса Российской Федерации, статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами гражданина А.Б. Борисова, ЗАО «Медиа-Мост» и ЗАО «Московская Независимая Вещательная Корпорация» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

61. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27.04.2001 № 7-П «По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт - Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ «АвтоВАЗ» и «Комбинат «Североникель», обществ с ограниченной ответственностью «Верность», «Вита - Плюс» и «Невско - Балтийская транспортная компания», товарищества с ограниченной ответственностью «Совместное российско - южноафриканское предприятие «Эконт» и гражданина А.Д. Чулкова».

62. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30.07.2001 № 13-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта

7 пункта 1 статьи 7, пункта 1 статьи 77 и пункта 1 статьи 81 Федерального закона «Об исполнительном производстве» в связи с запросами Арбитражного суда Воронежской области, Арбитражного суда Саратовской области и жалобой открытого акционерного общества «Разрез «Изыхский» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

63. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 20.02.2001 № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

64. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30.01.2001 № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

65. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 25.01.2001 № 1-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан И.В. Богданова, А.Б. Зернова, С.И. Кальянова и Н.В. Труханова»

[Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

66. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

67. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12.05.1998 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго части первой статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года «О применении контрольно - кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» в связи с запросом Дмитровского районного суда Московской области и жалобами граждан» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

68. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.03.1997 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

69. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 04.04.1996 № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

70. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 18.09.2014 № 1822 – О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзацев первого и второго пункта 3, пунктов 4, 5, 8, 9, 10 и 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

71. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 05.07.2005 № 301-О «По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

72. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 № 442-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «БАО-Т» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 3 и пунктом 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

73. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

### **Решения Верховного Суда Российской Федерации**

74. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

75. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 11.04.2016 № 308-КГ15-16651 по делу № А63-11506/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

76. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2016 № 305-КГ16-3837 по делу № А40-71494/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

77. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 14.12.2012 № 5-КГ12-61 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

78. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 23.04.2010 № 5-В09-158 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

79. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 14.11.2008 № 5-В08-84 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

80. Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2016), (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 06.07.2016) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

### **Решения Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

81. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.02.2014 № 18588/13 «Об отмене решения ВАС РФ от 16.09.2013 № 10012/13 и направлении на новое рассмотрение дела о признании частично не действующими и не соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации приложений № 1, № 2 и № 3, утв. Приказом ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

82. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

83. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2010 № 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

84. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.04.2010 № 17255/09 по делу № А73-8147/2009 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

85. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.01.2010 № 10280/09 по делу № А27-13916/2008-6 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

86. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.04.2009 № 129 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами положений абзаца второго пункта 1 статьи 66 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

87. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

88. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности

получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

89. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.07.2014 № ВАС-10012/13 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

90. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.05.2014 № ВАС-6044/14 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

91. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 21.03.2014 № ВАС-2955/13 по делу № А12-9947/2011 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

92. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.07.2013 № ВАС-7048/13 по делу № А40-62131/12-91-355 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

93. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 31.03.2011 № ВАС-3770/11 по делу № А08-11168/2009-19 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

94. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.03.2012 № ВАС-17373/11 по делу № А50-23773/2010 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

95. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.04.2011 № ВАС-5022/11 по делу № А79-5035/2010 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

96. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19.08.2009 № ВАС-10290/09 по делу № А07-16918/2008-Г-АДМ [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

97. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 01.06.2009 № ВАС-6329/09 по делу № А43-9314/2008-17-340). [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

98. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.11.2009 № ВАС-14694/09 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

99. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26.06.2008 № 5460/07 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

100. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.06.2008 № 7495/08 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

### **Решения иных судов Российской Федерации**

101. Решение Арбитражного суда города Москвы от 27.01.2017 по делу № А40-123426/16-140-1066 [Электронный ресурс] // Сайт Электронного правосудия. Режим обращения: <http://kad.arbitr.ru/Card/23957e4c-102e-438e-a467-7c8002a24508> (дата обращения: 27.01.2017).

102. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.04.2016 по делу № А55-14963/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

103. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.04.2016 по делу № А40-41524/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

104. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.02.2016 по делу № А40-204810/14 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

105. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 02.02.2016 по делу № А55-6922/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

106. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.01.2016 по делу № А40-71494/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

107. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.12.2015 по делу № А53-30653/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

108. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.12.2015 по делу № А03-3786/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

109. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11.12.2015 по делу № А43-1069/2015 (дата обращения: 28.09.2016).

110. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 10.12.2015 по делу № А72-5720/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

111. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.11.2015 по делу № А79-7574/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

112. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 19.08.2015 по делу № А04-8475/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

113. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.07.2015 по делу № А26-7861/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

114. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 27.05.2015 по делу № А62-3086/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

115. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.05.2015 по делу № А03-11074/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

116. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.04.2011 по делу № А56-94331/2009 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

117. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.11.2009 по делу № А21-6042/2008 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

118. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 08.10.2009 по делу № А32-12592/2007-3/226-2008-25/20-51/178 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

119. Постановление ФАС Уральского округа от 25.08.2009 по делу № Ф09-6206/09-С3, от 14.04.2009 № Ф09-2116/09-С3 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

120. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.08.2009 по делу № А56-47926/2008 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

121. Постановление ФАС Уральского округа от 04.08.2009 № Ф09-5504/09-С3, от 06.04.2009 № Ф09-1858/09-С2 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

122. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19.06.2009 по делу № А11-10401/2008-К2-18/524 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

123. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.03.2009 по делу № Ф04-1859/2009(3428-А70-40) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

124. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.02.2009 по делу № Ф04-762/2009(273-А27-40) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

125. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.02.2009 по делу № А42-3046/2008 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

126. Постановление ФАС Московского округа от 18.12.2008 по делу № КА-А40/11054-08 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

127. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27.11.2008 по делу № А79-2506/2008 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

128. Постановление ФАС Московского округа от 01.09.2008 по делу № КА-А40/8012-08 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

129. Постановление ФАС Московского округа от 20.08.2008 по делу № КА-А40/5199-08-2 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

130. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 06.08.2008 по делу № Ф03-А24/08-2/3043 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

131. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.07.2008 по делу № А21-6466/2007 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

132. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 02.07.2008 по делу № А82-11801/2007-14 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

133. Постановление ФАС Московского округа от 10.04.2008 по делу № КА-А40/1764-08-П [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

134. Постановление ФАС Уральского округа от 03.03.2008 по делу № Ф09-795/08-С3 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

135. Постановление ФАС ФАС Московского округа от 25.01.2008 по делу № КА-А40/11223-07 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

136. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.04.2002 по делу № А42-3803/01-2657/02 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

137. Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2015 № 04АП-5767/2015 по делу № А19-6462/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

138. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2015 по делу №А41-16275/2015 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

139. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.08.2015 по делу № А40-24458/15 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

140. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2015 по делу № А40-28065/13 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

141. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 12.02.2015 по делу № А41-36288/14 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

142. Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2015 по делу № А41-32826/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

143. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.08.2010 по делу № А40-131465/09-142-981 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

144. Решение АС Нижегородской области от 18.05.2015 по делу №А43-1069/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

145. Решение АС Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 19.11.2014 по делу № А56-44334/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

146. Решение АС Красноярского края от 08.10.2014 по делу № А33-14747/2014 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

### **Решения иностранных судов**

147. Decision of U.S. Court 117 T.C. No. 1. 2001. GlaxoSmithKline Holdings (Americas) Inc. v. Commissioner. [Электронный ресурс] // Сайт Google. Режим обращения:

[https://books.google.ru/books?id=DIS7wBPDgmcC&pg=PA1&lpg=PA1&dq=GlaxoSmithKline+Holdings+\(Americas\)+Inc.,+Petitioner+v.+Commissioner+of+Internal+Revenue,+Respondent,+Docket+No.+3-01-D.+Filed+July+5,+2001&source=bl&ots=gWtZ2CnIzs&sig=jGLlj611HV3ha9SuM0OeHHOLwak&hl=ru&sa=X&ved=0ahUKEwjywk\\_YjvHQAHUD0xоKHcITBv4Q6AEIzAB#v=onepage&q=GlaxoSmithKline%20Holdings%20\(Americas\)%20Inc.%2C%20Pe](https://books.google.ru/books?id=DIS7wBPDgmcC&pg=PA1&lpg=PA1&dq=GlaxoSmithKline+Holdings+(Americas)+Inc.,+Petitioner+v.+Commissioner+of+Internal+Revenue,+Respondent,+Docket+No.+3-01-D.+Filed+July+5,+2001&source=bl&ots=gWtZ2CnIzs&sig=jGLlj611HV3ha9SuM0OeHHOLwak&hl=ru&sa=X&ved=0ahUKEwjywk_YjvHQAHUD0xоKHcITBv4Q6AEIzAB#v=onepage&q=GlaxoSmithKline%20Holdings%20(Americas)%20Inc.%2C%20Pe)

itioner%20v.%20Commissioner%20of%20Internal%20Revenue%2C%20Respondent  
%2C%20Docket%20No.%203-01-D.%20Filed%20July%205%2C%202001&f=false  
(дата обращения: 20.09.2016).

148. Decision of U.S. District Court for the Northern District of Illinois of 11.06.1969, 304 F. Supp. 627 (N.D. Ill. 1969). United States Gypsum Company v. United States. [Электронный ресурс] // Сайт компании Justia. Режим обращения: <http://law.justia.com/cases/federal/district-courts/FSupp/304/627/1867714/> (дата обращения: 20.09.2016).

149. Decision of United States Court of Claims of 17.10.1979, Nos. 256-66, 371-66, 608 F2d 445 (1979). E.I. DuPont de Nemours & Co. v. United States, U.S. Court of Claims. [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [http://www.leagle.com/decision/19791053608F2d445\\_1961/E.%20I.%20D%20PONT%20DE%20NEMOURS%20&%20CO.%20v.%20UNITED%20STATES](http://www.leagle.com/decision/19791053608F2d445_1961/E.%20I.%20D%20PONT%20DE%20NEMOURS%20&%20CO.%20v.%20UNITED%20STATES) (дата обращения 20.09.2016).

150. Decision of the United States Tax Court of 21.10.1955, No. 23046. Friedlander Corporation v. Commissioner. [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/19559525lct70\\_184.xml/THE%20FRIEDLANDER%20CORPORATION%20v.%20COMMISSIONER](http://www.leagle.com/decision/19559525lct70_184.xml/THE%20FRIEDLANDER%20CORPORATION%20v.%20COMMISSIONER) (дата обращения: 20.09.2016).

151. Decision of the United States Tax Court of 19.03.1954, Docket Nos. 30131, 46219, 46220, 46221, 46222. Polak's Frutal Works, Inc. v. Commissioner (1954) [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/195497421ddtc953\\_1867.xml/POLAK%27S%20FRUTAL%20WORKS,%20INC.%20v.%20COMMISSIONER](http://www.leagle.com/decision/195497421ddtc953_1867.xml/POLAK%27S%20FRUTAL%20WORKS,%20INC.%20v.%20COMMISSIONER) (дата обращения: 20.09.2016).

152. Decision of the United States Tax Court of 22.08.1951, Dockets Nos. 24571, 24640. Grenada Industries, Inc. v. Commissioner (1951) [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/195124817abtc231\\_1221.xml/GRENADA%20INDUSTRIES,%20INC.%20v.%20COMMISSIONER](http://www.leagle.com/decision/195124817abtc231_1221.xml/GRENADA%20INDUSTRIES,%20INC.%20v.%20COMMISSIONER) (дата обращения: 20.09.2016).

153. Decision of the United States Tax Court of 28.05.1985, Docket No. 5113-76. *Eli Lilly and Co. and Subsidiaries v. Commissioner* (1985). [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/1985108084bmtc996\\_11016](http://www.leagle.com/decision/1985108084bmtc996_11016) (дата обращения: 20.09.2016).

154. Decision of the United States Tax Court of 01.08.1985, Docket No. 2831-78. *Ciba-Geigy Corporation v. Commissioner* (1985). [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: // [www.leagle.com/decision/198525785kct172\\_1247.xml/CIBA-GEIGY%20CORP.%20v.%20COMMISSIONER](http://www.leagle.com/decision/198525785kct172_1247.xml/CIBA-GEIGY%20CORP.%20v.%20COMMISSIONER) (дата обращения: 20.09.2016).

155. Decision of the United States Tax Court of 04.02.1987, Docket No. 12836-79. *G. D. Searle & Co. and Subsidiaries v. Commissioner* (1987). [Электронный ресурс] // Сайт компании Leagle, Inc. Режим обращения: [www.leagle.com/decision/198734088otc252\\_1326.xml/G.D.%20SEARLE%20&%20C.O.%20v.%20COMMISSIONER](http://www.leagle.com/decision/198734088otc252_1326.xml/G.D.%20SEARLE%20&%20C.O.%20v.%20COMMISSIONER) (дата обращения: 20.09.2016).

### **Монографии, сборники научных трудов и главы в них**

156. Брызгалин, А.В., Берник, В.Р., Головкин, А.Н. Налоговый контроль и производство по делам о налоговых правонарушениях: Теория и практика применения гл. 14 Налогового кодекса РФ: с учетом Федерального закона от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин; под общ. ред. А. В. Брызгалина. – Екб.: Издательство «Налоги и финансовое право», 2007. – 264 с.

157. Бурцев, В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация / В.В. Бурцев. – М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. – 392 с.

158. Винницкий, Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 397 с.

159. Горшенев, В.М., Шахов, И.Б. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М.: Юридическая литература, 1987. – 176 с.
160. Гриценко, Е. В., Ногина, О. А. Административные процедуры в экономике: проблемы совершенствования правового регулирования / Под ред. Е.В.Гриценко, О.А.Ногиной. – СПб.: Издательский дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2010. – 372 с.
161. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. – М.: Статут, 2015. – 368 с.
162. Демин А. В. «Мягкое право» в эпоху перемен: опыт компаративного исследования. Монография / А. В. Демин. – М.: «Проспект», 2016. – 240 с.
163. Кучеров И.И. Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания: Монография. - М.: ЮрИнфоР, 2012. – 190 с.
164. Кучеров, И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): Монография / И.И. Кучеров. - М.: ЮрИнфоР, 2009. – 473 с.
165. Кучеров, И.И., Судаков, О.Ю., Орешкин, И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/ И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин; под ред. И.И. Кучерова. - М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. – 256 с.
166. Локк, Дж. Два трактата о правлении. В 3 т. Т.1. Книга вторая // Локк.Дж. Сочинения / Дж. Локк. – М.: Мысль, 1988. – 668 с.
167. Макконелл, К.Р., Брю, С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с англ. 13 изд. / К.Р.Макконелл, С.Л. Брю. – М., ИНФРА-М, 1999. – 974 с.
168. Непесов, К. А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: Сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран / К. А. Непесов. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 304 с.
169. Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории // О.А. Ногина. – СПб.: Питер, 2002. – 159 с.

170. Орловский, Ю.П., Нуртдинова, А.Ф., Чиканова, Л.А. 500 актуальных вопросов по Трудовому кодексу Российской Федерации: Комментарии и разъяснения. 2-е изд., перераб. и доп., практ. // Ю.П.Орловский, А.Ф.Нуртдинова, Л.А. Чиканова; отв. ред. Ю. П. Орловский. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – 550 с.

171. Поролло, Е.В. Налоговый контроль: Принципы и методы проведения/ Е.В. Поролло. – Ростов-на-Дону, М.: Экспертное бюро: Гардарика, 1996. – 280 с.

172. Ровинский, Е.А. Основные вопросы теории советского права / Е.А. Ровинский. – М.: Госюриздат, 1960. – 193 с.

173. Савиньи, Ф.К. Обязательственное право. Перевод с немецкого В.Фукса и Н. Мандро / Ф.К. Савиньи. - СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. – 576 с.

174. Скловский, К.И. Сделка и ее действие / К.И. Скловский. - М.: Статут, 2012 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

175. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов (пер. с англ., предисл. В.С. Афанасьева). Науч. изд. / А. Смит. - М.: Эксмо, 2007. – 958 с.

176. Старых, Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении. Монография / Ю.В. Старых; под ред. М.В. Карасевой. - М.: Юриспруденция, 2007. – 176 с.

177. Хайнтцен, М. Административные процедуры в финансовой сфере ФРГ// Административные процедуры в экономике: проблемы совершенствования правового регулирования / Под ред. Е.В.Гриценко, О.А. Ногиной. - СПб.: Издательский дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2010. - 372 с.

178. Штобер Р. Хозяйственно-административное право. Основы и проблемы. Мировая экономика и внутренний рынок / Р. Штобер. Авт. пред. В. Бергман, пер. с нем. Д. Токовой, под общ. и науч. ред. Т. Яковлевой. - М.: Волтерс Клувер, 2008. – 400 с.

**Учебники, учебные пособия и иные учебные издания, научно-практические  
пособия**

179. Берник, В.Р. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / В.Р.Берник, А.В.Брызгалин, А.Н Головкин, О.Н. Попов и др.; под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.

180. Брызгалин, А.В. Финансовое право Российской Федерации: Учебник/ Авт. кол.: П.Н. Бирюков, А. В. Брызгалин, Е. Ю. Грачева и др.; отв. ред. М. В. Карасева. - М.: Юристъ, 2002. – 576 с.

181. Венгеров, А. Б. Теория государства и права: учебник / А. Б. Венгеров. - 10-е изд., стереотип., учеб. – М.: Омега-Л, 2014. - 607 с.

182. Гейхман, В.Л., Дмитриева, И.К. Трудовое право: учебник для бакалавров. 2-е изд., испр. и доп. /Гейхман В.Л., Дмитриева И.К. – М.: Издательство Юрайт, 2012. — 520 с.

183. Грачева, Е.Ю., Соколова, Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие. 2-е изд., испр. и доп. / Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. – М.: Юриспруденция, 2000. – 304 с.

184. Грисимова, Е.Н. Макарова, О.А., Ильюшихин, И.Н. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии / Авт. кол.: Е. Н. Грисимова, О. А. Макарова, И. Н. Ильюхин; под ред. Н. М. Голованова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 1999. – 288 с.

185. Грундел, Л.П., Малис, Н.И. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в России: Учебник. / Л.П. Грундел, Н.И. Малис – М., Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 256 с.

186. Килинкарлова, Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е.В. Килинкарлова. – М.: Юрайт, 2014. С. 196. – 354 с.

187. Козлова, Е. И., Кутафин, О. Е. Конституционное право России: учебник, 4-е изд., перераб. и доп. / Е. И. Козлова, О. Е. Кутафин. – М.: Проспект, 2010. – 608 с.

188. Крохина, Ю.А. Финансовое право России: учебник для вузов / Ю.А. Крохина. – М.: Норма, 2004. – 704 с.

189. Кваша, Ю.Ф., Ковалев, В.Н., Харламов М.Ф. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие / Ю. Ф. Кваша, В.Н. Ковалев, М. Ф. Харламов и др.; Под ред. Ю. Ф. Кваши. – М.: Юристъ, 2001. – 540 с.

190. Кустова, М.В., Ногина, О.А., Шевелева, Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / М.В. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева; отв. ред. и рук.авт. кол. Н. А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – 490 с.

191. Кучеров, И.И. Налоговое право России. Курс лекций / И.И. Кучеров. - М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001. – 360 с.

192. Кучерявенко, Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть / Н.П. Кучерявенко; под ред. канд. юрид. наук Д.М. Щекина. – М.: Статут, 2009. – 863 с.

193. Кучерявенко, Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т. III: Учение о налоге / Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас; Право, 2005. Т. III. – 600 с.

194. Марченко, М.Н. Общая теория государства и права. Академический курс в 2-х томах. Т. 2. Теория права. / М.Н. Марченко. – М.: Издательство «Зерцало», 1998. – 622 с.

195. Матузов, Н.И., Малько, А.В. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2004. [Электронный ресурс] // Сайт Режим обращения: [http://pravo-olymp.ru/wp-content/uploads/2013/04/TGP\\_Matuzov\\_Malko.pdf](http://pravo-olymp.ru/wp-content/uploads/2013/04/TGP_Matuzov_Malko.pdf) (дата обращения: 30.11.2016).

196. Нерсесянц, В.С. Проблемы общей теории права и государства: Учебник для юридических вузов /Н. В. Варламова, В. В. Лазарев, В. В. Лапаева и др.; под общ. ред В. С. Нерсесянца. – М.: Норма. Инфра - М, 1999. – 813 с.

197. Орловский, Ю.П. Трудовое право России: Учебник: Для студентов вузов, обучающихся по направлению и специальности 021100 «Юриспруденция» /Авт. кол.: Ю. П. Орловский, А. Ф. Нуртдинова, В. В. Глазырин и др.; под общ. ред. Ю. П. Орловского, А. Ф. Нуртдиновой; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. -2-е изд. – М. :Юрид. Фирма «Контракт»; Инфра-М, 2008. – 599 с.

198. Пепеляев С.Г. Налоговое право: Учебник / С.Г. Пепеляев. – М.: Юристъ, 2003. – 591 с.

199. Поляков, А.В., Тимошина, Е.В. Общая теория права: учебник / А.В. Поляков, Е.В. Тимошина; Санкт-Петербургский государственный университет. Юридический факультет. - Учеб. изд. – СПб.: Издательский Дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2005. – 472 с.

200. Поляков, А.В. Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода: учебник / А. В. Поляков; Санкт-Петербургский государственный университет. -Учеб. изд. – СПб.: Издательский Дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2004. – 864 с.

201. Салимжанов И.К. Ценообразование и налогообложение. Учебник / И. К. Салимжанов, О. В. Португалова, Е. А. Морозова; Под ред. И. К. Салимжанова. – М.: Кнорус, 2002. – 419 с.

202. Таганцев, Н.С. Русское уголовное право: лекции. Часть общая: в 2 т./ Таганцев Н.С.; отв. ред. Н.И. Загородников. – М.: Наука,1994. – 393 с.

203. Хропанюк, В.Н. Теория государства и права: Учебное пособие. 2-е изд., доп. и испр. / В.Н. Хропанюк; под ред. В. Г. Стрекозова. - М.: ИКФ Омега-Л; Интерстиль, 2003. – 378 с.

204. Чиркин, В.Е. Современная концепция государственоведения / В.Е. Чиркин. – М.: Юриспруденция, 2010. – 18 с.

205. Шаталов, Д.С. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный): учебное пособие / Д.С. Шаталов. – М.: МЦФЭР. 1999. – 638 с.

**Диссертации и авторефераты диссертаций**

206. Ашмарина, Е. М., Финансово-правовые аспекты учетных систем Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Ашмарина Елена Михайловна. – М., 2005. – 51 с.

207. Непесов, К.А. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Непесов Курбанмурат Аманмурадович. – М., 2005. – 24 с.

208. Никитина М. В., Налоговый учет как институт налогового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Никитина Мария Викторовна. – М., 2006. – 26 с.

209. Садчиков М.Н. Камеральные и выездные налоговые проверки как формы налогового контроля: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. / Садчиков Михаил Николаевич. – Саратов, 2010. – 26 с.

210. Суругин, Д.Н. Правовое регулирование налогового контроля трансфертного ценообразования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Суругин Дмитрий Николаевич. – М., 2005. – 26 с.

211. Травкина Н. Л., Правовые проблемы взаимодействия систем налогового и бухгалтерского учета: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Травкина Наталия Анатольевна. – М., 2005. – 26 с.

**Статьи в научной и иной периодической печати и в сборниках материалов научных мероприятий, отдельные несерийные документы**

212. Бачурин Д.Г. Налоговый процесс как внутриотраслевой институт налогового права // Российский юридический журнал. – 2001. – № 2 (30). – С. 85 – 92.

213. Брызгалин А.В., Зарипов В.М. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации: Часть первая. Раздел V. Налоговая отчетность и налоговый контроль: Глава 14. Налоговый контроль (ст. 82 - 98) // Хозяйство и право. – 1999. - № 7. – С. 3 – 21.

214. Брызгалин А.В. Тематический выпуск: Из практики гражданско-правового консультирования / Налоги и финансовое право. – 2016. – № 6 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

215. Брызгалин А.В. Тематический выпуск: Контроль за трансфертными ценами (под ред. Брызгалина А.В.) / Налоги и финансовое право. – 2012. – № 5 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

216. Баев С.А. Правовое регулирование трансфертного ценообразования: мировой опыт и российская практика // Законодательство. – 2005. – № 9. – С. 43 – 52.

217. Березин М.Ю. Институты налогового права в системе конституционных норм // Государство и право. – 2008. – № 12. – С. 104 – 112.

218. Варул П.А. Распорядительные сделки // Сборник научных статей в честь 60-летия Е.А. Крашенинникова. - Ярославль, 2011. – С. 34 – 42.

219. Винницкий Д.В., Раков И.А. Трансфертное ценообразование и двусторонние налоговые соглашения Российской Федерации // Закон. – 2013. - С.47 – 55.

220. Власов А.Ю. Некоторые замечания о порядке применения положений глав 14.2 и 14.3 нового раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации, а также статьи 40 НК РФ // Право и экономика. – 2014. – № 10. – С. 58 – 62 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

221. Голованов Г.Р. О справедливости при установлении объекта налогообложения // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2011. – № 6. – С. 81 – 87.

222. Гриценко Е.В. Налоговые льготы как институт налогового права // Финансовое право. – № 3. – 2003. – С. 15 – 19.

223. Грундел Л.П. Анализ практики осуществления налогового контроля применения трансфертного ценообразования в России // Налоги и финансовое право. – 2014. – № 11. – С. 106 – 111.

224. Гусева Т.А. Налоговое планирование как институт налогового права. // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – № 11. – С. 26 – 28.

225. Добрикова Е. Критерии контролируемых сделок могут быть пересмотрены. 24.03.2016 [Электронный ресурс] // Сайт ООО «НПП «ГАРАНТ-СЕРВИС». Режим обращения: <http://www.garant.ru/news/704748/> (дата обращения 28.09.2016).

226. Емельянов А.И. Проблемы применения пункта 12 статьи 40 Налогового кодекса РФ // Налоговед. – 2007. – № 11. – С. 25 – 30.

227. Зарипов В.М. «Блеск и нищета» симметричной корректировки // Налоговед. – 2012. – № 3(99). – С. 45 – 49.

228. Зарипов В.М. Кризис концепции налоговой выгоды // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года: По материалам XII Международной научно-практической конференции 17 - 18 апреля 2015 г., Москва. М., 2016. – С. 148 – 161.

229. Зарипов В.М. Налоговая льгота: понятие и основные элементы // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2011 года. М.: Норма, 2013. – С. 65 – 73.

230. Зарипов В.М. Налоговый контроль ценообразования: система сдержек и противовесов. Налоговед. – 2008. – № 3. – С. 15-23.

231. Зарипов В.М. Понятие «экономическое основание налога». Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам VII Международной научно-практической конференции. – М.: Статут, 2014. – С. 105 – 120.

232. Иванов Л. Концептуальные подходы к определению вины организации // Российский следователь. – 2005. – № 10. – С.16 – 20.

233. Калинин С.И. Сопоставимость условий сделок и функциональный анализ в НК РФ и руководстве ОЭСР о трансфертном ценообразовании // Закон. - 2013. – № 1. – С. 77 – 80.

234. Коломеец Д.С. Обязанности налоговых агентов как самостоятельный институт налогового права. // Труды института государства и права Российской академии наук. – 2010. – № 6. – С. 236 – 246.

235. Копина А.А. Институт взаимозависимых лиц налогового права как ограничение принципа свободы договора гражданского права. // Финансовое право. – 2007. – № 10. – С. 21 – 25.

236. Копина А.А. К вопросу о понятии «налоговая адвокатура» и соотношении его с институтом «представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах». // Финансовое право. – 2007. – № 4. – С 30 – 33.

237. Красноперова О.А. Налоговый механизм как комплементарный институт налогового права. // Финансовое право. – 2012. – № 5. – С. 22 –25.

238. Крашенинников Е.А. Распорядительные сделки // Сборник статей памяти М.М. Агаркова. - Ярославль, 2007. – С. 22 – 32.

239. Крашенинников Е.А. Правовая природа прощения долга. // Очерки по торговому праву. Выпуск 8. Ярославль, 2001. – С. 40 – 54.

240. Кротов М.В. Понятие и природа сделки // Очерки по торговому праву. Сборник научных трудов. Ред. кол.: Е. А. Крашенинников (отв. ред.). Выпуск 12. Ярославль: Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова, 2005. – С. 19 – 30.

241. Лунев А.Е. Понятие административного проступка и основания административной ответственности // Правоведение. – 1959. – № 3. – С. 27 – 34.
242. Лысенко Е.А. Концепция налоговой выгоды (к вопросу о кодификации правовых доктрин) // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года: По материалам XII Международной научно-практической конференции 17 - 18 апреля 2015 г. Москва. М., 2016. – С. 161 – 184.
243. Мамбеталиева А.Н. Контроль за трансфертным ценообразованием в государствах - членах ЕврАзЭС (правовой обзор) // Финансовое право. – 2010. – № 6. – С. 33 – 37.
244. Морозов Е. Установление вины при привлечении к ответственности за правонарушения в налоговой сфере // Хозяйство и право. – 2008. – № 3. – С. 113 – 120.
245. Непесов К.А. Правовые основы налогового регулирования трансфертного ценообразования // Хозяйство и право. – 2006. – №3 (350). С. 96 – 111.
246. Ногина О.А. Проблемы применения расчетного метода налоговыми органами при доначислении налога в случае установления необоснованности налоговой выгоды. Вестник Высшего Арбитражного суда Российской Федерации. – 2009. – № 8. С. 27 – 35.
247. Овсянников С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2009. – № 1. – С. 83 – 100.
248. Павлов, А. А. Прощение долга // Сборник статей к 55-летию Евгения Алексеевича Крашенинникова. Ярославль: Ярославский государственный университет, 2006. – С. 108 – 119.
249. Пансков, А.В. Трансферты внутри корпораций // Налоговая политика и практика. – 2004. – № 4. – С.21 – 25.

250. Плетнева Г. Налоговый контроль трансфертного ценообразования требует ясности // ЭЖ-Юрист. – 2014. – № 15 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

251. Пушкарская А. Судьям навязывают учебники экономики. Высший арбитражный суд зовет судить не только по букве закона, но и по существу // Коммерсантъ. 2012. 3 декабря.

252. Савсерис С.В. Экономическое основание налога как принцип российского налогового права // Налоговые споры: опыт России и других стран. – 2012. – С.14 – 23.

253. Сеидов А., Контроль над трансфертным ценообразованием и принцип «вытянутой руки» в российском законодательстве // Банковское право. – 2002. – № 4. – С. 2 – 17.

254. Сорокин В.Д. О двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности// //Правоведение. – 1999. – № 1. – С. 46 – 54.

255. Суханов Е.А. О видах сделок в германском и в российском гражданском праве // Вестник гражданского права. – 2006. – № 2 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

256. Тузов Д.О. О традиции как вещном договоре в российском гражданском праве //Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2007. – № 8. – С. 54 – 79.

257. Устинов Г. Неформальный подход. Судей призвали пользоваться экономическим анализом при рассмотрении споров // Российская бизнес-газета. 2012. 11 декабря.

258. Хаванова И.А. Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения // Налоги. – 2013. – № 5. – С. 42 – 45 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

259. Хаванова И.А. Экономическое основание налога, или *Noto economicus* в налоговом праве? // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2012 года. – 2014. – С. 105 – 113.

260. Хаванова И.А. К дискуссии о правовой природе Официального комментария к Модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. 2016. – № 5. – С. 43 – 46 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.01.2017).

261. Хаванова И.А. Категория рыночной цены в современном налоговом праве // Журнал российского права. – 2016. – № 7. С. 96 – 104. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.01.2017).

262. Цветков И. В. Правовые позиции Конституционного суда РФ о налоговом контроле цен // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2014 года: По материалам XII Международной научно-практической конференции 17 - 18 апреля 2015 г., Москва. – М., 2016. – С. 144 – 148.

263. Шахмаметьев А.А. Налогообложение нерезидентов как специальный институт налогового права // Закон. – № 3. – 2008. – С. 151 – 162.

264. Шевелева Н.А. Баланс частных и публичных интересов// Конституция Российской Федерации: доктрина и практика. – 2009. – С. 200 – 206.

265. Шиткина И.С. «Золотые парашюты» для руководителей компании: как их оформлять и всегда ли необходимо их выплачивать // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2013. – № 1. – С. 56 – 61 [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 28.09.2016).

266. Шубин Д.А. О несоответствии статьи 40 НК РФ Конституции РФ // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2002. – № 1, 2. – С. 11 – 21.

267. Юзвак М.В. Контроль за ценами в неконтролируемых сделках, В.Г. Акимова. Контроль за ценами в неконтролируемых сделках [Электронный ресурс]

// Сайт Журнала «Налоговед». Режим обращения: <http://nalogoved.ru/art/1643> (дата обращения: 25.09.2016)

268. Якушев В.С. Понятие правового института // Правоведение. – № 6. – С. 11 – 21.

269. Ярков В.В. Косвенные иски: Проблемы теории и практики//Корпоративный юрист. – 2007. – № 11. – С. 52 – 58.

### **Научные источники на иностранных языках**

270. Aid C. False profits: robbing the poor to keep the rich tax-free. A Christian Aid Report. – 2009. – 56 p. [Электронный ресурс] // Сайт Christian Aid. Режим обращения: <https://www.christianaid.org.uk/Images/false-profits.pdf> (дата обращения: 29.09.2016)

271. Avi-Yonah R.S. International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime. Cambridge University Press. – 2007. – 224 p.

272. Avi-Yonah R.S. The rise and fall of arm's length: A study in the evolution of US international taxation. – 2007. – 62 p. [Электронный ресурс] // Сайт The University of Michigan Law School Scholarship Repository. Режим обращения: [http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law\\_econ\\_archive](http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law_econ_archive) (дата обращения 29.09.2016)

273. Avi-Yonah R.S., Clausing K.A., Durst M.C. Allocating business profits for tax purposes: A proposal to adopt a formulary profit split. – 2009. – 58 p. [Электронный ресурс] // Сайт The University of Michigan Law School Scholarship Repository. Режим обращения: <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1773&context=articles> (дата обращения 29.09.2016)

274. Brauner Y. Cost Sharing and the Acrobatics of Arm's Length Taxation. Intertax. – 2010. Vol. 38, № 11. 20 p. [Электронный ресурс] // Сайт SSRN's eLibrary.

Режим обращения: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1651334](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1651334) (дата обращения: 26.12.2016).

275. Eden L. The arm's length standard: making it work in a 21st century world of multinationals and nation states. – P. 153–172. [Электронный ресурс] // Сайт Wong MNC Center. Режим доступа: [http://mnccenter.org/sites/default/files/publication\\_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20\(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness\)-2015.pdf](http://mnccenter.org/sites/default/files/publication_files/The%20Arm's%20Length%20Standard%20(Lorraine%20Eden%20in%20Pogge%20and%20Mehta,%20Global%20Tax%20Fairness)-2015.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

276. Bergin T. Starbucks slips the UK tax hook. – London, 15.10.2012 [Электронный ресурс] // Сайт Thomson Reuters. Режим обращения: <http://graphics.thomsonreuters.com/12/10/Starbucks.pdf> (дата обращения: 29.09.2016)

277. Broeker T. International transfer pricing in business, economics and teaching. Inaugural lecture held at the position of professor in quantitative economics at the University of Maastricht on Friday 21 November, 1997 // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden. – 2010. – P. 44 – 62.

278. Bucks D.R., Mazerov M. The state solution to the federal government's international transfer pricing problem. National Tax Journal. – 1993. – No. 46(3). – P. 385 – 392. [Электронный ресурс] // Сайт The Pennsylvania State University. Режим обращения: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.522.8714&rep=rep1&type=pdf> (дата обращения 29.09.2016).

279. Clausing K.A., Avi-Yonah R.S. Reforming Corporate Taxation in a Global Economy: A Proposal to Adopt Formulary Apportionment. – 2007. – 35 p. [Электронный ресурс] // Сайт The Brookings Institution. Режим обращения: [https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/200706clausing\\_aviyonah.pdf](https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/06/200706clausing_aviyonah.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

280. Fris P., Gonnet S.A. European View on Transfer Pricing after Glaxo. – 2006. – 8 p. [Электронный ресурс] // Сайт компании NERA. Режим обращения:

[http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB\\_TP\\_after\\_Glaxo\\_TP1536.pdf](http://www.nera.com/content/dam/nera/publications/archive1/PUB_TP_after_Glaxo_TP1536.pdf). (дата обращения: 27.03.2016).

281. Hamaekers H. Introduction to Transfer Pricing. IBFD Transfer Pricing Database (extract). – P.1 – 7. // Introduction to Transfer Pricing. Leiden, International Tax Center Leiden. – 2010.

282. Hiermann M, Reichelstein S, Transfer Pricing in Multinational Corporations: An Integrated Management and Tax Perspective. P. 3 – 18. // Fundamentals of International transfer Pricing in Law and Economics. Munich: Springer-Verlag Berlin Heidelberg. – 2012.

283. Kroppen H.K., Dawid R., Schmidtke R. Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm's Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective. P. 267 – 293. // Wolfgang Schon, Kai A. Konrad (Editors). Fundamentals of International transfer Pricing in Law and Economics. Munich: Springer-Verlag Berlin Heidelberg. – 2012.

284. McCarten William J. International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Handbook. Tax Policy Division / William J.McCarten; FAD IMF. — Washington, D.C., 1995. — 221 p.

285. McIntyre, Michael J. Challenging the Status Quo: The Case for Combined Reporting. Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 20, No. 22. – March 22, 2012. – P. 1165 – 1173.

286. Picciotto S. Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations. Tax Justice Network. – 2012. – 17 p. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards\\_Unitary\\_Taxation\\_1-1.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Towards_Unitary_Taxation_1-1.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

287. Picciotto S. Towards Unitary Taxation: Combined Reporting and Formulary Apportionment. – P. 221 – 238. // Global Tax Fairness. Oxford University Press, 2016. [https://books.google.ru/books?id=55sVDAAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](https://books.google.ru/books?id=55sVDAAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)

288. Reuter P. Draining Development? The Sources, Consequences and Control of Illicit Funds from Developing Countries. The World Bank, Washington, DC. 2012. – 531 p. [Электронный ресурс] // Сайт The World Bank Group. Режим обращения: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/2242/668150PUB0EPI0067848B09780821388693.pdf> (дата обращения 29.09.2016).

289. Sheppard L. Top U.S. tax expert in savage attack on transfer pricing rules. August 23, 2012 [Электронный ресурс] // Сайт Tax Justice Network. Режим обращения: <http://taxjustice.blogspot.ru/2012/08/top-us-tax-expert-in-savage-attack-on.html> (дата обращения: 20.12.2016).

290. Sheppard L. Transfer Pricing As Tax Avoidance. 25 June 2010 [Электронный ресурс] // Сайт журнала Forbes. Режим обращения: <http://www.forbes.com/2010/06/24/tax-finance-multinational-economics-opinions-columnists-lee-sheppard.html> (дата обращения: 27.11.2016)

291. Sheppard L.A. Is transfer pricing worth salvaging? Tax Notes, 30.07.2012. – P. 467 – 476. [Электронный ресурс] // Сайт The Tax Justice Network. Режим обращения: [http://www.taxjustice.ch/cms/upload/pdf/Sheppard\\_1208\\_Transfer\\_Pricing.pdf](http://www.taxjustice.ch/cms/upload/pdf/Sheppard_1208_Transfer_Pricing.pdf) (дата обращения: 29.09.2016)

292. Steiss Carl F., Blanchette Luc. The International Transfer-Pricing Debate. Canadian Tax Journal. – 1995. – Vol. 43, No. 5. – P. 1566 – 1602. [Электронный ресурс] // Сайт the Canadian Tax Foundation. Режим обращения: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5\\_24\\_Steiss.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1995ctj/1995CTJ5_24_Steiss.pdf) (дата обращения: 27.09.2016).

293. Weiner Joann M. It's Time to Adopt Formulary Apportionment. – 2009. – P. 103 – 107. [Электронный ресурс] // Сайт Tax Analysts. Режим обращения: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/WEINER-30.pdf/\\$file/WEINER-30.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/WEINER-30.pdf/$file/WEINER-30.pdf) (дата обращения: 29.09.2016).

**Иные источники**

294. Доклад Федеральной налоговой службы о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 годы. [Электронный ресурс] // Сайт Федеральной налоговой службы. Режим обращения: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/fts/activities\\_fts/ftsefficiency/5071588/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/activities_fts/ftsefficiency/5071588/) (дата обращения: 20.12.2016).

295. Годовой отчет Минфина России за 2015 год (уточненный) о ходе реализации и оценке эффективности реализации государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». [Электронный ресурс] // Сайт Минфина России. Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/budget/govprog/gosfin/#> (дата обращения: 20.09.2016).

296. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс] // Сайт Минфина России. Режим обращения: [http://minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP\\_2016-2018.pdf](http://minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf) (дата обращения: 04.04.2016).

297. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. [Электронный ресурс] // Сайт компании «Консультант Плюс». Режим обращения: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_129118/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_129118/) (дата обращения: 23.12.2015).

298. Пояснительная записка к законопроекту № 305289-5 «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» [Электронный ресурс] // Сайт Государственной

Думы Российской Федерации. Режим обращения: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=305289-5&02> (дата обращения: 11.09.2016).

299. Проведение взаимосогласительной процедуры. [Электронный ресурс] Сайт Минфина России. Режим обращения: [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/03/Provedenie\\_vzaimosoglasitelnoy\\_protседury.pdf](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/03/Provedenie_vzaimosoglasitelnoy_protседury.pdf) (дата обращения: 30.11.2016).

300. Управление трансфертного ценообразования. [Электронный ресурс] Сайт ФНС. Режим обращения: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/fts/structure\\_fts/str\\_podr\\_ca/usimk/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/structure_fts/str_podr_ca/usimk/) (дата обращения 30.09.2016).

301. Опубликованы итоговые отчеты BEPS – что дальше? [Электронный ресурс] // Сайт PwC в России. Режим обращения: <https://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2015-36-rus.pdf> (дата обращения: 30.12.2016).

302. Внедрение инициатив BEPS: Сводный отчет по странам (Country-by-Country Reporting). [Электронный ресурс] // Сайт PwC в России. Режим обращения: <http://www.pwc.ru/ru/tax-consulting-services/assets/legislation/tax-flash-report-2016-13-rus.pdf> (дата обращения: 30.12.2016).

303. Отчет ОЭСР «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS). [Электронный ресурс] // Сайт PwC в России. Режим доступа: [http://www.pwc.ru/en/tax-consulting-services/legislation/assets/tax\\_flash\\_report\\_issue\\_special\\_issue\\_rus.pdf](http://www.pwc.ru/en/tax-consulting-services/legislation/assets/tax_flash_report_issue_special_issue_rus.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

304. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations Committee on Fiscal Affairs. Paris, 1995 with amendments as of 2010. [Электронный ресурс] // Сайт Keepeek LLC. Режим доступа: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer->

pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\_tpg-2010-en#page4 (дата обращения: 20.09.2016).

305. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> (дата обращения: 20.12.2016).

306. About BEPS and the inclusive framework [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> (дата обращения: 20.12.2016).

307. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm> (дата обращения: 20.09.2016).

308. OECD approves the 2010 Transfer Pricing Guidelines. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: [www.oecd.org/ctp/treaties/oecdapprovesthe2010transferpricingguidelines.htm](http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecdapprovesthe2010transferpricingguidelines.htm). (дата обращения: 20.09.2016).

309. Tax Aspects of Transfer Pricing Within Multinational Enterprises: The United States Proposed Regulations. OECD. Paris, 1993 [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: <http://search.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD%2893%29131&docLanguage=En>. P. 10. (дата обращения: 27.09.2016).

310. OECD consults on transfer pricing matters. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/oecd-consults-on-transfer-pricing-matters.htm> (дата обращения: 30.12.2016).

311. A boost to transparency in international tax matters: 31 countries sign tax co-operation agreement to enable automatic sharing of country by country information. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm> (дата обращения: 30.12.2016).

312. Seven more jurisdictions sign tax co-operation agreement to enable automatic sharing of country-by-country information (BEPS Action 13). [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: [http://www.oecd.org/tax/seven-more-jurisdictions-sign-tax-co-operation-agreement-to-enable-automatic-sharing-of-country-by-country-information-beps-action-13.htm?utm\\_source=Adestra&utm\\_medium=email&utm\\_content=Read%20the%20press%20release&utm\\_campaign=Tax%20News%20Alert%2027-01-2017&utm\\_term=demo](http://www.oecd.org/tax/seven-more-jurisdictions-sign-tax-co-operation-agreement-to-enable-automatic-sharing-of-country-by-country-information-beps-action-13.htm?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=Read%20the%20press%20release&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2027-01-2017&utm_term=demo) (дата обращения: 02.02.2017).

313. OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers, Shanghai, People's Republic of China, 26-27 February 2016. [Электронный ресурс] // Сайт ОЭСР. Режим обращения: <http://www.oecd.org/g20/topics/taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-february-2016.PDF> (дата обращения: 30.12.2016).

314. Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. [Электронный ресурс] // Сайт Кеерек LLC. Режим доступа: [www.keereek.com/Digital-Asset-Management/oecd/finance-and-investment/transfer-pricing-and-multinational-enterprises\\_9789264167773-en#page1](http://www.keereek.com/Digital-Asset-Management/oecd/finance-and-investment/transfer-pricing-and-multinational-enterprises_9789264167773-en#page1) (дата обращения 27.09.2016).

315. Joint Transfer Pricing Forum Guidance. [Электронный ресурс] // Сайт Европейского Союза. Режим обращения: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm) (дата обращения: 27.09.2016).

316. Joint Transfer Pricing Forum. [Электронный ресурс] // Сайт Комиссии Европейского Союза. Режим обращения: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm) (дата обращения: 20.01.2016).

317. UN transfer pricing guidance for developing countries could increase burdens on multinationals. [Электронный ресурс] // Сайт PwC в США. Режим

обращения: <http://www.pwc.com/us/en/washington-national-tax/newsletters/wnts/un-transfer-pricing-guidance-developing-countries.html> (дата обращения: 30.12.2016).

318. General Explanation of the Revenue Provisions of the Deficit Reduction Act of 1984, 98th Cong., 2d sess. 427 (1984), Staff of Joint Committee on Taxation of the United States. [Электронный ресурс] // Сайт The Internet Archive. Режим обращения: [http://archive.org/stream/generalexplanati00jcs4184/generalexplanati00jcs4184\\_djvu.txt](http://archive.org/stream/generalexplanati00jcs4184/generalexplanati00jcs4184_djvu.txt) (дата обращения 26.09.2016).

319. Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements, Issued Pursuant to Pub. L. 106-170, Section 521(b), Internal Revenue Service. 2000. 57 p. // Сайт СВД США. Режим обращения: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-00-35.pdf> (дата обращения: 31.12.2016).

320. General Explanation of the Tax Reform Act of 1986, 100th Cong., 1st sess. 1016-17 (1987), Staff of Joint Committee on Taxation of the United States. [Электронный ресурс] // Сайт The Internet Archive. Режим обращения: [https://archive.org/stream/generalexplanati00jcs1087/generalexplanati00jcs1087\\_djvu.txt](https://archive.org/stream/generalexplanati00jcs1087/generalexplanati00jcs1087_djvu.txt) (дата обращения: 27.09.2016).

321. A Study of Intercompany Pricing (Washington, DC: Treasury Department, October 18, 1988), Treasury Department and Internal Revenue Service of the United States. // Сайт The Internet Archive. Режим обращения: [http://archive.org/stream/studyofintercomp00unit/studyofintercomp00unit\\_djvu.txt](http://archive.org/stream/studyofintercomp00unit/studyofintercomp00unit_djvu.txt) (дата обращения: 27.09.2016).

322. Testimony of Martin A. Sullivan, Ph.D. Before the Committee on Ways and Means U.S. House of Representatives on the Hearing on “Transfer Pricing Issues in the Global Economy”. – July 22, 2010. – 11 p. [Электронный ресурс] // Сайт Amazon Simple Storage Service. Режим доступа: [http://s3.amazonaws.com/zanran\\_storage/house.gov/ContentPages/114151771.pdf](http://s3.amazonaws.com/zanran_storage/house.gov/ContentPages/114151771.pdf) (дата обращения: 20.09.2016).

323. EU Re-launches Common Consolidated Corporate Tax Base. [Электронный ресурс] // Сайт компании DLA Piper. Режим обращения

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-european-union-28-october-2016.pdf> (дата обращения: 05.11.2016).

324. Transfer Pricing - History - State of the Art - Perspectives, Tenth Meeting of Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters. – Geneva, Switzerland, 10-14 September 2001. – 41 p. [Электронный ресурс] // Сайт Сети Организации Объединенных Наций по вопросам публичной администрации (ЮНПАИ). Режим доступа: <http://www.unpan.org/Events/Conferences/tabid/94/mctl/EventDetails/ModuleID/1532/ItemID/41/Default.aspx> (дата обращения: 03.04.2016).

325. Transfer Pricing: The EC Arbitration. Convention as a Dispute Resolution Mechanism [Электронный ресурс] // Сайт Сети Организации Объединенных Наций по вопросам публичной администрации (ЮНПАИ). Режим доступа: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002446.pdf> (дата обращения: 03.04.2016).

326. PwC. International Transfer Pricing 2015/16. – 1162 p. [Электронный ресурс] // Сайт PwC. Режим обращения: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/itp-download.html> (дата обращения: 27.03.2016).

327. Uncertainty for Taxpayers Relying on APAs After the Tax Court's Decision in Eaton v. Commissioner. Baker & McKenzie Newsletter. August 2013 [Электронный ресурс] // Сайт компании HHP Law Firm. Режим обращения: [http://www.hhp.co.id/files/Publication/d12d50f1-1b0e-42c3-b2a5-034715916fee/Presentation/PublicationAttachment/7e35d1e3-56ed-4d58-bbbf-041a3b24686e/nl\\_na\\_taxnewsdevelopments\\_aug13.pdf](http://www.hhp.co.id/files/Publication/d12d50f1-1b0e-42c3-b2a5-034715916fee/Presentation/PublicationAttachment/7e35d1e3-56ed-4d58-bbbf-041a3b24686e/nl_na_taxnewsdevelopments_aug13.pdf) (дата обращения: 30.01.2017)

328. Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming' [Электронный ресурс] // Сайт BBC. Режим обращения: <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359> (дата обращения: 30.01.2016).

329. Apple tax and the Irish connection - Senate [Электронный ресурс] // Сайт BBC. Режим обращения: <http://www.bbc.com/news/business-22614672> (дата обращения: 30.01.2016).

330. Transfer pricing 2003 Global Survey, Ernst & Young. [Электронный ресурс] // Сайт компании EY. Режим обращения: [http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom\\_download.nsf/resources/Transfer+Pricing+Survey+Report\\_2003.pdf/\\$FILE/Transfer+Pricing+Survey+Report\\_2003.pdf](http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom_download.nsf/resources/Transfer+Pricing+Survey+Report_2003.pdf/$FILE/Transfer+Pricing+Survey+Report_2003.pdf) (дата обращения 20.09.2016).

331. 2013 Global Transfer Pricing Survey, Ernst & Young. [Электронный ресурс] // Сайт компании EY. Режим обращения: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013\\_Global\\_Transfer\\_Pricing\\_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf) (дата обращения 20.09.2016).

332. Отчет СВД США по соглашениям о ценообразовании за 2014 год, 27 марта 2015 года. [Электронный ресурс] // Сайт СВД США. Режим доступа: [https://www.irs.gov/irb/2015-15\\_IRB/ar14.html](https://www.irs.gov/irb/2015-15_IRB/ar14.html) (дата обращения: 19.08.2016).

333. Отчет Налогового агентства Канады по программе о соглашениях о ценообразовании за 2014-2015 годы. [Электронный ресурс] // Сайт Налогового агентства Канады. Режим доступа: [http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrstdnts/cmp/p\\_rprt15-eng.html](http://www.cra-arc.gc.ca/tx/nnrstdnts/cmp/p_rprt15-eng.html) (дата обращения: 19.08.2016).

334. Отчет Национального налогового агентства Японии о взаимосогласительных процедурах за 2015 год. [Электронный ресурс] // Сайт Национального налогового агентства Японии. Режим доступа: [https://www.nta.go.jp/foreign\\_language/MAP-Report/2015.pdf](https://www.nta.go.jp/foreign_language/MAP-Report/2015.pdf) (дата обращения: 19.08.2016).

335. Отчет Государственного управления налогообложения Китайской Народной Республики о соглашениях о ценообразовании за 2014 год. [Электронный ресурс] // Сайт Государственного управления налогообложения Китайской Народной Республики. Режим доступа:

<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1951566/part/1951585.pdf>  
обращения: 19.08.2016).

(дата